

COSTEL ISTRATE

# *Calcule, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

Ediția a II-a, revăzută și adăugită





**Costel ISTRATE**

# **Calcule, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii**

**Ediția a II-a,  
revăzută și adăugită**



Editat de **Pro Universitaria SRL**, editură cu prestigiu recunoscut.

Editura **Pro Universitaria** este acreditată CNCS în domeniul Științelor Umaniste și CNATDCU (lista A2-Panel 4) în domeniul Științelor Sociale.

Copyright © 2026, Editura Pro Universitaria

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin Editurii Pro Universitaria.

Nicio parte din acest volum (fragment sau componentă grafică) nu poate fi copiată fără acordul scris al Editurii Pro Universitaria.

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**

**ISTRATE, COSTEL**

**Calcule, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii / Costel Istrate.** - Ed. a 2-a, rev. și adăug.. - București :

Pro Universitaria, 2026

ISBN 978-606-26-2273-2

657

**Referenți științifici:**

Prof. univ. dr. habil. Ovidiu Constantin Bunget, Universitatea de Vest din Timișoara

Prof. univ. dr. habil., CS I, Mihaela Tofan, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,  
Institutul de Cercetări Juridice „Academician Andrei Rădulescu” al  
Academiei Române

**Redactor:** Elena Onea

**Copertă:** Aurelian Leahu



**Redacție:**

tel.: 0732.320.664

e-mail: editura@prouniversitaria.ro

www.prouniversitaria.ro

 Editura Pro Universitaria



**Librăria UJmag:**

tel.: 0733.673.555; 021.312.22.21

e-mail: comenzi@ujmag.ro

www.ujmag.ro

 UJmag.ro



## Cuprins

|                                                                                                                                     |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Introducere.....</b>                                                                                                             | <b>11</b> |
| <b>Capitolul 1</b>                                                                                                                  |           |
| <b>Contextul general al aplicării normelor contabile în România .....</b>                                                           | <b>14</b> |
| <b>Capitolul 2</b>                                                                                                                  |           |
| <b>Scurtă descriere a sistemului fiscal românesc; câteva comparații europene.....</b>                                               | <b>17</b> |
| 2.1. O listă de impozite percepute în România.....                                                                                  | 17        |
| 2.2. Despre presiunea fiscală și unele consecințe ale acesteia.....                                                                 | 18        |
| 2.2.1. Ponderea impozitelor în PIB – presiunea fiscală la nivel macroeconomic                                                       | 18        |
| 2.2.2. Presiune fiscală la nivel microeconomic .....                                                                                | 19        |
| 2.2.3. Reacții ale contribuabililor la presiunea fiscală. Combaterea evaziunii<br>fiscale .....                                     | 21        |
| 2.2.4. Ponderi ale unor impozite în PIB-ul României.....                                                                            | 25        |
| <b>Capitolul 3</b>                                                                                                                  |           |
| <b>Relația dintre contabilitatea și fiscalitatea din România – o abordare<br/>    prin prisma impozitului pe profit.....</b>        | <b>27</b> |
| 3.1. Modele de (de)conectare contabilitate - fiscalitate.....                                                                       | 27        |
| 3.2. Legătura dintre contabilitate și fiscalitate în România.....                                                                   | 30        |
| 3.3. Consecințe fiscale ale aplicării unor principii contabile .....                                                                | 31        |
| 3.3.1. Implicații ale continuității activității asupra impozitelor și taxelor .....                                                 | 32        |
| 3.3.2. Permanența contabilă a metodelor în calculul impozitelor și taxelor .....                                                    | 34        |
| 3.3.3. Prudența contabilă și recunoașterea ei fiscală .....                                                                         | 36        |
| 3.3.3.1. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate<br>clienților .....                                                | 39        |
| 3.3.3.2. Ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți .....                                                                       | 42        |
| 3.3.3.3. Provizioane pentru refacerea terenurilor, pentru dezafectare<br>imobilizări corporale și pentru reabilitarea mediului..... | 48        |
| 3.3.3.4. Provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a<br>depozitelor de deșeuri .....                               | 54        |
| 3.3.4. Convergențe și divergențe fiscale în contabilitatea de angajamente .....                                                     | 58        |
| 3.3.5. Intangibilitatea bilanțului contabil, corectarea de erori și declarațiile<br>fiscale.....                                    | 59        |
| 3.3.6. Evaluare separată și necompensare în contabilitate și în fiscalitate.....                                                    | 60        |
| 3.3.7. Prevalența economicului asupra juridicului și prevalența fiscalului<br>asupra formalului .....                               | 61        |
| 3.3.7.1. Contribuabili inactivi .....                                                                                               | 62        |
| 3.3.7.2. Activități dependente/independente .....                                                                                   | 64        |
| 3.3.7.3. Tranzacții artificiale .....                                                                                               | 68        |

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.3.8. Implicații fiscale în stabilirea costului istoric .....                                    | 69 |
| 3.3.8.1. Recepție de active cumpărate .....                                                       | 70 |
| 3.3.8.2. Cost de achiziție la bunuri aduse cu mijloacele de transport<br>ale firmei .....         | 73 |
| 3.3.8.3. Reduceri pe factura de achiziție .....                                                   | 73 |
| 3.3.8.4. Reducerile ulterioare .....                                                              | 75 |
| 3.3.8.5. Achiziții combinate de bunuri .....                                                      | 78 |
| 3.3.9. Prag de semnificație contabil și limite fiscale în declararea de<br>impozite și taxe ..... | 80 |

## Capitolul 4

### Elemente privind impactul contabil al taxei pe valoarea adăugată..... 82

|                                                                                                                                                        |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1. Condiții pentru intrarea unei operațiuni în sfera de aplicare a TVA. Tipuri<br>de operațiuni, din perspectiva TVA .....                           | 85  |
| 4.2. Livrări de bunuri, prestări de servicii în interiorul țării și operațiuni<br>asimilate lor: recunoaștere contabilă și obligații privind TVA ..... | 85  |
| 4.2.1. Livrări de bunuri și operațiuni asimilate lor .....                                                                                             | 85  |
| 4.1.1.1. Vânzări cu plata în rate .....                                                                                                                | 86  |
| 4.1.1.2. Executarea silită .....                                                                                                                       | 88  |
| 4.1.1.3. Schimbarea destinației unor bunuri și alte livrări către sine .....                                                                           | 89  |
| 4.1.1.4. Dividende și alte distribuiri în natură .....                                                                                                 | 92  |
| 4.1.1.5. Aporturi în natură și alte reorganizări .....                                                                                                 | 93  |
| 4.1.1.6. Arenda plătită în natură .....                                                                                                                | 93  |
| 4.2.2. Prestări de servicii și asimilate .....                                                                                                         | 96  |
| 4.2.3. Schimburi de bunuri și de servicii .....                                                                                                        | 98  |
| 4.3. Prestări de servicii între rezidenți și nerezidenți .....                                                                                         | 98  |
| 4.4. Achiziții și livrări intracomunitare de bunuri .....                                                                                              | 100 |
| 4.4.1. Reguli de bază la achiziții și livrări intracomunitare .....                                                                                    | 100 |
| 4.4.2. Situații complexe la livrări/achiziții intracomunitare .....                                                                                    | 102 |
| 4.4.2.1. Vânzări locale și intracomunitare în regim de consignație .....                                                                               | 103 |
| 4.4.2.2. Bunuri la dispoziția clientului .....                                                                                                         | 107 |
| 4.4.2.3. Bunuri supuse testării sau verificării conformității .....                                                                                    | 108 |
| 4.4.2.4. Prelucrare de bunuri primite în custodie .....                                                                                                | 109 |
| 4.4.2.5. Operațiuni pluripartite .....                                                                                                                 | 111 |
| 4.5. Persoane impozabile și activități economice; grupuri fiscale la TVA .....                                                                         | 113 |
| 4.6. Cote de TVA .....                                                                                                                                 | 116 |
| 4.6.1. Cote de TVA în UE .....                                                                                                                         | 116 |
| 4.6.2. Evoluția cotelor de TVA în România .....                                                                                                        | 117 |
| 4.6.3. Operațiuni supuse cotelor actuale de TVA din România .....                                                                                      | 118 |
| 4.7. Operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere .....                                                                                              | 120 |
| 4.7.1. Câteva tipuri de operațiuni scutite cu drept de deducere .....                                                                                  | 120 |
| 4.7.2. Contabilizarea unor operațiuni scutite cu drept de deducere .....                                                                               | 121 |
| 4.7.2.1. Exporturi .....                                                                                                                               | 121 |



|                                                                                                                                    |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.7.2.2. Servicii aferente exporturilor .....                                                                                      | 122 |
| 4.7.2.3. Livrări intracomunitare.....                                                                                              | 123 |
| 4.7.2.4. Restituirea TVA către cumpărătorii extracomunitari care scot<br>bunurile din UE .....                                     | 124 |
| 4.8. Operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.....                                                                         | 125 |
| 4.8.1. O listă a operațiunilor scutite fără drept de deducere .....                                                                | 126 |
| 4.8.2. Opțiunea pentru ca închirierea/livrarea de imobile să fie operațiuni<br>taxabile .....                                      | 127 |
| 4.8.3 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici .....                                                                 | 129 |
| 4.8.3.1. Premise și consecințe ale aplicării regimului special de scutire .....                                                    | 129 |
| 4.8.3.2. Schimbarea încadrării, la depășirea plafonului sau ca opțiune ...                                                         | 130 |
| 4.8.3.3. Regim special pentru întreprinderi mici, cu afaceri în mai multe<br>state membre .....                                    | 131 |
| 4.9. Recuperarea de creanțe și taxa pe valoarea adăugată.....                                                                      | 133 |
| 4.10. Faptul generator al TVA.....                                                                                                 | 134 |
| 4.11. Exigibilitatea TVA .....                                                                                                     | 136 |
| 4.11.1. Excepții de la regula generală privind exigibilitatea TVA.....                                                             | 136 |
| 4.11.2. TVA la avansuri.....                                                                                                       | 138 |
| 4.11.3. Facturi neîntocmite – facturi nesosite .....                                                                               | 140 |
| 4.11.4. Vouchere vândute clienților.....                                                                                           | 141 |
| 4.11.5. Cartele preplătite .....                                                                                                   | 143 |
| 4.11.6. TVA la încasare.....                                                                                                       | 144 |
| 4.11.7. Folosirea contului de taxă neexigibilă în cazul contabilizării<br>mărfurilor în 371 la prețul de vânzare inclusiv TVA..... | 146 |
| 4.12. Baza de impozitare în cazul TVA.....                                                                                         | 150 |
| 4.12.1. Componente obligatorii ale bazei de calcul.....                                                                            | 150 |
| 4.12.2. Subvențiile legate direct de prețul bunurilor .....                                                                        | 152 |
| 4.12.3. Livrări/prestări către persoane afiliate .....                                                                             | 153 |
| 4.12.4. Elemente care nu se cuprind în baza de calcul a TVA.....                                                                   | 155 |
| 4.12.4.1. Reducerile de preț acordate la data exigibilității taxei.....                                                            | 155 |
| 4.12.4.2. Reduceri acordate pe bază de cupoane valorice.....                                                                       | 156 |
| 4.12.4.3. Programe de fidelizare .....                                                                                             | 158 |
| 4.12.4.4. Refacturarea de cheltuieli.....                                                                                          | 159 |
| 4.12.4.5. Ambalaje care circulă în regim de restituire .....                                                                       | 162 |
| 4.12.5. Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare.....                                                                 | 165 |
| 4.12.6. Baza de impozitare pentru importul de bunuri .....                                                                         | 166 |
| 4.12.7. Ajustarea bazei de calcul a TVA.....                                                                                       | 167 |
| 4.12.8. Curs de schimb .....                                                                                                       | 170 |
| 4.12.9. Materiale de ambalat care circulă în sistemul de garanție-returnare<br>(SGR).....                                          | 172 |
| 4.13. Deducerea TVA .....                                                                                                          | 177 |
| 4.13.1. Reguli generale de deducere.....                                                                                           | 177 |

|                                                                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.13.2. Condiții de îndeplinit pentru exercitarea dreptului de deducere .....                                              | 178 |
| 4.13.3. Excepții de la exercitarea dreptului de deducere .....                                                             | 180 |
| 4.13.4. Reguli speciale de deducere în cazul persoanelor impozabile<br>cu regim mixt .....                                 | 183 |
| 4.13.5. Exercițarea dreptului de deducere prin decontul de taxă .....                                                      | 186 |
| 4.13.6. Rambursările TVA de către alte state membre către persoanele<br>impozabile stabilite în România .....              | 191 |
| 4.13.7. Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri,<br>altele decât bunurile de capital ..... | 192 |
| 4.13.8. Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital .....                                                    | 194 |
| 4.14. Unele regimuri speciale privind TVA .....                                                                            | 198 |
| 4.14.1. Regimul special pentru agențiile de turism .....                                                                   | 198 |
| 4.14.2. Regimul special pentru operațiunile cu bunuri second-hand .....                                                    | 203 |
| 4.14.2.1. Conținutul regimului special pentru bunurile second-hand .....                                                   | 203 |
| 4.14.2.2. Bunuri de ocazie la casele de amanet .....                                                                       | 205 |
| 4.14.3. Regimul special pentru agricultori .....                                                                           | 207 |
| 4.15. Măsuri de simplificare în funcționarea mecanismului TVA .....                                                        | 208 |

## Capitolul 5

### Evoluții, calcule și raportări privind impozitul pe veniturile

|                                                                                                           |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| microîntreprinderilor .....                                                                               | 211 |
| 5.1. Definiția actuală a microîntreprinderii .....                                                        | 211 |
| 5.2. Câteva cifre caracteristice pentru evoluția impozitului pe veniturile<br>microîntreprinderilor ..... | 214 |
| 5.3. Baza de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor .....                               | 215 |
| 5.4. Alte reguli privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor .....                              | 217 |
| 5.5. Regimul fiscal al microîntreprinderilor intrate în lichidare .....                                   | 217 |
| 5.6. Un exemplu de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor .....                         | 218 |

## Capitolul 6

### Reguli fiscale și consecințe contabile în cazul impozitului pe profit .....

|                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.1. Câteva repere privind evoluția cotelor de impozit pe profit în România .....                                      | 220 |
| 6.2. Formula de calcul a rezultatului fiscal .....                                                                     | 224 |
| 6.3. Venituri totale și cheltuieli totale; elemente asimilate veniturilor<br>și elemente asimilate cheltuielilor ..... | 224 |
| 6.4. Venituri neimpozabile .....                                                                                       | 225 |
| 6.4.1. Dividende primite .....                                                                                         | 226 |
| 6.4.2. Venituri generate de aporturi în natură sau de obținerea de acțiuni<br>gratuite .....                           | 227 |
| 6.4.3. Alte venituri din anularea unor cheltuieli nedeductibile .....                                                  | 230 |
| 6.5. Deduceri fiscale .....                                                                                            | 230 |
| 6.5.1. Amortizarea fiscală .....                                                                                       | 231 |
| 6.5.1.1. Valoarea fiscală a imobilizărilor .....                                                                       | 233 |
| 6.5.1.2. Durata de amortizare fiscală .....                                                                            | 233 |



|                                                                                                                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.5.1.3. Regimuri de amortizare fiscală .....                                                                                                                              | 234 |
| 6.5.1.4. Impozitul pe profit și reevaluarea imobilizărilor.....                                                                                                            | 238 |
| 6.5.1.5. Reevaluarea imobilizărilor și impozitul pe clădiri .....                                                                                                          | 243 |
| 6.5.1.6. Deprecierea imobilizărilor cărora li se aplică modelul costului.....                                                                                              | 245 |
| 6.5.1.7. Cheltuieli ulterioare privind imobilizările amortizabile.....                                                                                                     | 248 |
| 6.5.1.8. Deducerea fiscală imediată și integrală a valorii de intrare a unor<br>imobilizări .....                                                                          | 249 |
| 6.5.1.9. Subvențiile pentru investiții.....                                                                                                                                | 250 |
| 6.5.2. Rezerva legală .....                                                                                                                                                | 252 |
| 6.5.3. Deduceri suplimentare/credit fiscal pentru cercetare-dezvoltare .....                                                                                               | 253 |
| 6.6. Cheltuieli pentru care Codul fiscal prevede deductibilitate explicită .....                                                                                           | 254 |
| 6.7. Cheltuieli deductibile parțial.....                                                                                                                                   | 255 |
| 6.7.1. Cheltuieli de protocol.....                                                                                                                                         | 256 |
| 6.7.2. Cheltuieli sociale .....                                                                                                                                            | 256 |
| 6.7.3. Tichete de masă, vouchere de vacanță și alte bilete de valoare.....                                                                                                 | 257 |
| 6.7.4. Perisabilități și pierderi tehnologice.....                                                                                                                         | 259 |
| 6.7.5. Costul îndatorării.....                                                                                                                                             | 261 |
| 6.7.5.1 Calcule și reguli pentru deducerea dobânzilor de către firmele<br>care fac parte din grupuri.....                                                                  | 263 |
| 6.7.5.2. Interpretări privind dobânda suportată de firmele independente<br>pentru credite care finanțează, direct sau indirect, active cu ciclu<br>lung de fabricație..... | 265 |
| 6.8. Cheltuieli nedeductibile.....                                                                                                                                         | 266 |
| 6.8.1. Cheltuielile cu impozitul pe profit .....                                                                                                                           | 267 |
| 6.8.2. Lipsuri de bunuri .....                                                                                                                                             | 268 |
| 6.8.3. Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile .....                                                                                                                  | 269 |
| 6.8.4. Sponsorizare și mecenat.....                                                                                                                                        | 270 |
| 6.9. Pierderi fiscale reportate .....                                                                                                                                      | 272 |
| 6.10. Credit fiscal.....                                                                                                                                                   | 275 |
| 6.10.1. Creditul fiscal extern .....                                                                                                                                       | 275 |
| 6.10.2. Scutiri de impozit pentru profitul investit.....                                                                                                                   | 277 |
| 6.10.3. Reduceri de impozit pentru capitaluri proprii pozitive.....                                                                                                        | 279 |
| 6.10.4. Alte scutiri și reduceri de impozit .....                                                                                                                          | 282 |
| 6.11. Plata impozitului pe profit.....                                                                                                                                     | 282 |
| 6.11.1. Plăți anticipate de impozit pe profit .....                                                                                                                        | 283 |
| 6.11.2. Plăți trimestriale efective de impozit pe profit.....                                                                                                              | 285 |
| 6.12. Consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit .....                                                                                                         | 287 |
| 6.12.1. Foarte pe scurt, despre consolidarea contabilă.....                                                                                                                | 287 |
| 6.12.2. Reguli privind consolidarea în cazul impozitului pe profit.....                                                                                                    | 287 |
| 6.13. Regimul special pentru baruri/cluburi de noapte, cazinouri și discoteci .....                                                                                        | 294 |
| 6.14. Impozitul pe dividende .....                                                                                                                                         | 295 |

|                                                                                                                                                       |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 6.14.1. Reguli actuale de reținere a impozitului pe dividende de plătitorul dividendelor .....                                                        | 295        |
| 6.14.2. Evoluția cotelor de impozitare a dividendelor plătite de firmele românești.....                                                               | 295        |
| 6.14.3. Exemplificarea reținerii impozitului pe dividende la plătitorul dividendelor .....                                                            | 296        |
| 6.14.4. Efectul impozitului pe dividende la persoana juridică beneficiară a acestor venituri .....                                                    | 299        |
| 6.14.5. Dividende interimare .....                                                                                                                    | 300        |
| 6.14.6. Simulare privind profitul net de obținut în condițiile cotelor de impozit pe dividende și de impozit pe profit/pe venit valabile în 2026..... | 301        |
| 6.15. Declarația de impozit pe profit.....                                                                                                            | 302        |
| 6.16. Cheltuieli deductibile și alte elemente fiscale în contractele de leasing .....                                                                 | 308        |
| 6.16.1. Leasing financiar și leasing operațional .....                                                                                                | 308        |
| 6.16.2. Reguli contabile și fiscale în cazul contractelor de leasing operațional.....                                                                 | 310        |
| 6.16.3. Cheltuieli contabile și fiscale în contractele de leasing financiar .....                                                                     | 312        |
| 6.16.4. Lease-back financiar .....                                                                                                                    | 314        |
| <b>Capitolul 7</b>                                                                                                                                    |            |
| <b>Impozite și contribuții aferente salariilor.....</b>                                                                                               | <b>317</b> |
| 7.1. Contribuții sociale și fiscale privind salariile .....                                                                                           | 318        |
| 7.1.1. Tipuri de contribuții sociale actuale, aferente salariilor .....                                                                               | 318        |
| 7.1.2. Evoluția cotelor de contribuții sociale aferente salariilor.....                                                                               | 322        |
| 7.2. Impozitul pe salarii.....                                                                                                                        | 322        |
| 7.2.1. Forme și componente ale venitului brut din salarii .....                                                                                       | 323        |
| 7.2.2. Scurtă descriere a evoluției cotelor de impozitare a salariilor .....                                                                          | 326        |
| 7.2.3. Deduceri personale.....                                                                                                                        | 327        |
| 7.2.4. Calculul și reținerea impozitului pe salarii .....                                                                                             | 329        |
| 7.2.5. Salarii plătite parțial în natură.....                                                                                                         | 331        |
| 7.2.6. Salarii și venituri asimilate salariilor scutite de impozit sau neimpozabile.....                                                              | 332        |
| 7.2.6.1. Venituri scutite de impozit.....                                                                                                             | 332        |
| 7.2.6.2. Venituri neimpozabile din salarii și asimilate .....                                                                                         | 332        |
| <b>Bibliografie selectivă.....</b>                                                                                                                    | <b>337</b> |
| <b>Anexa .....</b>                                                                                                                                    | <b>341</b> |
| Anexa 1 – Planul de conturi general, preluat din OMFP 1802/2014, completat și modificat până în luna martie 2026.....                                 | 341        |



## Introducere

---

Gestiunea unei firme impune organizarea și funcționarea unui compartiment contabil, indiferent că se face sub forma unei structuri distincte în organigrama firmei – cu angajați dedicați – fie că se concretizează într-un contract de prestări de servicii cu un contabil sau cu o firmă de contabilitate. Adeseori, administratorul afacerii abordează contabilitatea aproape exclusiv prin prisma obligațiilor fiscale cărora trebuie să le facă față firma lui. Contabilul se ocupă, deci, și de fiscalitate! Sigur că atunci când firma este mare, este foarte posibil să aibă un compartiment de fiscalitate separat de cel contabil. Chiar dacă se întâmplă așa, cei care se ocupă de fiscalitate trebuie să aibă noțiuni serioase de contabilitate și invers. Atribuțiile fiscale ale contabilului vin să-i completeze sarcinile și, mai ales în cazul firmelor mici și mijlocii, îl obligă să-și actualizeze permanent cunoștințele, știut fiind faptul că regulile fiscale se schimbă frecvent, mult mai frecvent decât cele contabile. Evidențele suplimentare ținute în scop fiscal, stabilirea bazelor de calcul pentru diferitele impozite, calculul efectiv al acestora, întocmirea și depunerea declarațiilor fiscale sunt tot atâtea activități pe care, de regulă, contabilul este chemat să le îndeplinească.

Lucrarea își propune să evidențieze principalele implicații contabile ale unor impozite plătite de firmele românești: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozite și contribuții aferente salariilor, abordând și elemente privind impozitul pe dividende, impozitul pe veniturile nerezidenților sau impozitul pe clădiri. Nu mi-am propus să epuizez temele ce pot fi tratate în contabilitatea acestor impozite – ar trebui probabil câte cel puțin un volum pentru fiecare impozit în parte – dar sunt convins că problemele ridicate în această carte pot contribui la o mai bună înțelegere a fiscalității de către contabili și de către ceilalți utilizatori ai informațiilor financiare.

Destinatarii principali ai acestei lucrări sunt cei care învață contabilitatea – ca studenți, ca stagiați ai unor organisme profesionale ori ca persoane care doresc să înțeleagă mai bine cum funcționează contabilitatea și fiscalitatea firmei, dar și practicienii contabili. Este preferabil ca cei care abordează aspectele tehnice ale cărții să aibă deja cunoștințe cel puțin medii de contabilitate financiară.



În această lucrare, nu facem nici un fel de distincție între impozit și taxă, ambele fiind considerate drept contribuții obligatorii (impuse de lege) la acoperirea cheltuielilor publice.

În ceea ce privește discuțiile publice privind justificarea taxelor și percepțiilor de către contribuabili și de către autorități, trebuie menționat că Parlamentul este locul unde se votează legile fiscale, inclusiv legea anuală a bugetului de stat, precum și legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Dacă suntem suficient de atenți la știrile generale sau financiare/economice difuzate de canalele media în preajma votării bugetului anual ori în campaniile electorale, știm deja că bugetul statului cuprinde venituri și cheltuieli, diferența dintre acestea fiind, în marea majoritate a cazurilor, deficit. Noțiunile de venituri și cheltuieli bugetare nu se definesc la fel ca în contabilitatea întreprinderilor și nu ne interesează aici modul în care li se ține evidența. Reținem totuși că veniturile bugetare – provenite îndeosebi din impozite – au ca scop acoperirea cheltuielilor. Acestea din urmă cuprind cheltuieli publice obligatorii – educație, asistență sanitară minimă, apărare, ordine publică, justiție – dar și multe cheltuieli promise de parlamentari și de partidele lor pentru a fi aleși. Când discutăm despre cât de mari sau de mici sunt impozitele, este bine să nu uităm aceste elemente. Emoția generată de fiecare dată de schimbările fiscale introduse, de regulă, prin ordonanțe sau ordonanțe de urgență, precum și discuțiile publice în care intervin mulți dintre cei afectați de aceste schimbări sunt o dovadă a interesului de care ar trebui să se bucure aspectele fiscale. Dăm doar două exemple: 1) celebra ordonanță de urgență a guvernului (OUG) 114/2018, prin care, de exemplu, s-au introdus facilități fiscale pentru salariații firmelor de construcții și s-au transferat contribuțiile sociale salariale de la angajator la angajat, o dată cu diminuarea sarcinii fiscale totale pe salarii (printre multe alte schimbări, fiscale sau nu) și 2) nu mai puțin discutata ordonanță (OG) 16/2022, prin care se reintroduce suprataxarea unor contracte de muncă cu timp parțial și se schimbă semnificativ condițiile de recunoaștere a microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit. Au fost numeroase luări de poziție, discuții, amenințări, predicții privind apocalipsa generată de schimbările respective. Aceste reacții sunt, după părerea mea, extrem de binevenite (trecând, evident, peste exagerările și alte manifestări ale unor stări de potențial sevraj din partea celor afectați): aduc în discuție probleme serioase de funcționare a mecanismelor financiare, contribuie la o mai bună educare financiară a publicului și avertizează decidenții că este nevoie să aducă argumente în justificarea unor opțiuni fiscale. Ar fi și mai bine dacă publicul care a intervenit cu cele două ocazii amintite s-ar manifesta cel puțin la fel de hotărât și atunci când se stabilește, prin alegeri, componența Parlamentului, adică a autorității care stabilește cum se face impozitarea în România. Dacă voturile majoritare vor merge, în continuare, către cei care promit mai mult, înseamnă că votăm creșterea cheltuielilor publice și, deci, a nevoii de finanțare a acestora care nu se poate realiza, pe termen lung, decât prin impozite. Sigur că statele se împrumută, dar împrumuturile trebuie rambursate în viitor, tot din



impozite; sigur că încasări mai mari din impozite mai mari vin și din creștere economică, dar trăim de câțiva ani perioade cu evenimente excepționale și neașteptate puțin compatibile cu creșterea economică sustenabilă; sigur că inflația poate aduce mai mulți bani la buget, dar asta-i aproape o iluzie, având în vedere efectele ei nefavorabile asupra economiei, în general.

După o scurtă descriere a contextului general al aplicării normelor contabile din România, cu punerea în evidență a unor diferențe semnificative de norme de detaliu pentru unele categorii de firme, am trecut la o descriere a sistemului fiscal din România, unde am prezentat și unele statistici relevante în ceea ce privește presiunea fiscală, la nivel macroeconomic și la nivelul unor firme cotate. Am considerat că este foarte util să știm și ce ponderi au unele impozite în constituirea veniturilor fiscale ale statului. Relația concretă dintre contabilitate și fiscalitate este descrisă pe larg, prin analiza asemănărilor și a diferențelor dintre interpretările contabile și fiscale ale principiilor contabile. Descrierea efectivă a consecințelor contabile ale impozitelor suportate de firmele românești începe cu taxa pe valoarea adăugată – impozitul cu cea mai mare contribuție la realizarea veniturilor bugetare –, continuă cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și cu impozitul pe profitul companiilor, pentru a ajunge la taxarea muncii, prin contribuții sociale și impozit pe salarii.

Exemplele cu care am ilustrat contabilitatea operațiunilor fiscale se referă la firme supuse Ordinului ministrului finanțelor publice (OMFP) 1802/2014. Nu am intrat în chestiuni legate exclusiv de IFRS ori în domenii reglementate separat, cum ar fi instituțiile de credit, de asigurări ori alte instituții de natură financiară.

Ca în orice carte de contabilitate, cu referințe la impozite și taxe, am făcut preluări semnificative din normele contabile și fiscale, pe lângă interpretările și exemplificările proprii. De asemenea, preocupările mele cu privire la relația contabilitate-fiscalitate sunt vechi și s-au concretizat în alte publicații pe această temă. Din acestea am preluat idei și date, fie în forma inițială, fie actualizate și prelucrate pentru a putea fi încadrate în text.

Fiscalitatea este schimbătoare și am încercat să propun soluții având în vedere normele fiscale disponibile la data redactării (aprilie 2026). Sigur vor apărea schimbări și completări ale acestor norme, schimbări care să facă necesară adaptarea soluțiilor propuse.

Chiar dacă fiscalitatea și contabilitatea sunt domenii foarte reglementate, aplicarea normelor contabile și fiscale, multitudinea de spețe ce pot apărea în activitățile concrete ale entităților, evoluțiile rapide ale tehnologiilor și ale tehnicilor de afaceri ne obligă, uneori, să interpretăm normele. În carte se găsesc și astfel de interpretări, cu încercările aferente de justificare principială. Totodată, mai ales din punct de vedere contabil, soluțiile la unele probleme nu sunt unice, am ales dintre două sau mai multe variante, și este posibil ca unii autori sau unii practicieni să opteze pentru alte soluții care, în final, să conducă la furnizarea unor informații identice sau foarte similare.



## Capitolul 1.

### Contextul general al aplicării normelor contabile în România

Contabilitatea impozitelor și taxelor suportate și/sau plătite de firmele românești este organizată și ținută și în funcție de categoria de care aparține întreprinderea respectivă. Chiar dacă impozitele sunt, în mare măsură, aceleași, calculul, raportarea și, mai ales, contabilizarea lor pot conduce la particularități în funcție de forma juridică, de tipul de activitate, de modul de reglementare. Într-o altă lucrare<sup>1</sup>, am prezentat o listă a tipurilor de firme, din punct de vedere al normelor contabile de detaliu aplicate, toate derivând din legea contabilității nr. 82/1991. În tabelul 1, actualizez această listă, eliminând instituțiile publice – acestea nu-s întreprinderi, de regulă – și adăugând persoanele fizice autorizate ale căror activități se încadrează foarte bine în definiția întreprinderii. Am păstrat în tabel și persoanele juridice fără scop lucrativ pentru că acestea pot avea activități economice, pasibile a fi supuse unor impozite specifice întreprinderilor (impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată).

Am afirmat că pot apărea unele diferențe în contabilizarea impozitelor și taxelor la categoriile de firme amintite mai sus. De exemplu, dacă ne referim la firmele care aplică IFRS în contabilitate (firmele cotate pe piața reglementată a Bursei de Valori București – BVB –, băncile, 17 mari companii de stat, precum și firmele care intră sub incidența impozitului minim global), avem obligația recunoașterii contabile a impozitelor amânate, obligație care, din fericire, nu apare pentru celelalte firme. Anticipând un pic, putem să ne gândim la opțiunile contabile reținute de firme, raportat la obligațiile fiscale cărora trebuie să le facă față firmele respective: este foarte comod (și mai ieftin, în termeni de resurse alocate, inclusiv resurse de timp) să aplicăm aceeași metodă în contabilitate și în fiscalitate. Putem presupune că firmele ceva mai mici optează pentru o astfel de suprapunere a contabilității și a fiscalității, în timp ce firmele mari, datorită expunerii lor în fața utilizatorilor informațiilor contabile și fiscale, ar putea să recurgă la reguli contabile diferite de cele fiscale. Nu este deloc lipsită de interes analiza modului în

<sup>1</sup> Istrate, C. (2025), *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, ediția a treia, revăzută și adăugită, Evrika Publishing, București, pp. 32-33.



care firma se raportează la parteneri (bănci și alți finanțatori, asociați/acționari, autorități de reglementare), atunci când setează opțiunile contabile versus opțiunile fiscale. De exemplu, este foarte probabil ca filiala românească a unui grup străin să amortizeze imobilizările după regulile grupului, care nu coincid mereu cu regulile fiscale românești.

| <i>Tipul de entitate</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <i>Normele contabile specifice</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Firme cotate pe piața reglementată (la Bursa de Valori București – BVB), plus 17 mari companii de stat (stabilite prin OMFP 666/2015) și firmele cărora li se aplică regulile privind impozitul minim global (OMFP 203/2026)                                                                                                                                                                                                                                           | OMFP nr. 2844/2016 pentru aprobarea <i>Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară</i>                                                                                                                                                                                     |
| Instituții de credit                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Ordinul BNR nr. 27/2010 pentru aprobarea <i>Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile instituțiilor de credit</i> , republicat în 2020                                                                                                                       |
| Firme reglementate de ASF, din sectorul instrumentelor și investițiilor financiare: societăți de servicii de investiții financiare, societăți de administrare a investițiilor, administratori de fonduri de investiții alternative; organisme de plasament colectiv; operatori de piață/ sistem; depozitari centrali; case de compensare/contrapărți centrale; Fondul de Compensare a Investitorilor (norma 39), traderilor și consultanților de investiții (norma 40) | Normele ASF nr. 39/2015 și 40/2015 pentru aprobarea <i>Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară din Sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare</i> |
| Societăți de asigurări și reasigurări                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Norma ASF nr. 41/2015 pentru aprobarea <i>Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate ale entităților care desfășoară activitate de asigurare și/sau reasigurare</i>                                                                         |
| Persoane juridice fără scop patrimonial                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | OMFP 3103/2017 pentru aprobarea <i>reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial</i> (înlocuiește OMFP 1969/2007)                                                                                                                                                                          |
| Persoanele fizice autorizate (PFA propriu-zise, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | OMFP 170/2015 pentru aprobarea <i>Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă</i>                                                                                                                                                                                                                |
| Pentru celelalte firme (industrie, comerț, servicii diverse, agricultură etc.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea <i>Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate</i>                                                                                                                                                       |

**Tabel 1 – Norme contabile aplicate de întreprinderile românești**

Majoritatea entităților enumerate în tabelul 1 țin contabilitate în partidă dublă. Există însă persoanele fizice autorizate care, și din nevoi fiscale, se mulțumesc cu contabilitatea în partidă simplă, ceea ce generează diferențe majore față de firmele din primele categorii.

O altă diferență poate rezulta, de exemplu, din modul în care se fac calculele intermediare privind impozitul pe profit de înregistrat: băncile sunt obligate să aplice mecanismul plăților anticipate, în timp ce, pentru ceilalți plătitori, acest mecanism este opțional, cele mai multe neaplicându-l, mulțumindu-se cu înregistrarea trimestrială a impozitului pe profit efectiv calculat.





## Capitolul 2

### Scurtă descriere a sistemului fiscal românesc; câteva comparații europene

Formarea, funcționarea, justificările teoretice și ideologice, principiile privind sistemul fiscal din România sunt teme a căror dezvoltare se poate găsi în lucrări de finanțe publice, drept fiscal, fiscalitate. În ce ne privește, nu ne propunem să le abordăm decât tangențial, interesându-ne îndeosebi o descriere de ansamblu a principalelor caracteristici ale sistemului fiscal, așa cum apar ele din datele statistice făcute disponibile de autoritățile românești și/sau de cele europene ori internaționale.

#### 2.1. O listă de impozite percepute în România

Codul fiscal – reglementat, în prezent, de legea 227/2015 – enumeră o serie de impozite, taxe și contribuții de pe urma cărora se constituie veniturile fiscale ale statului, la diversele sale niveluri. Această listă cuprinde:

- a) impozitul pe profit;
- b) impozitul suplimentar;
- c) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- d) impozitul pe venit (salarii, activități independente, drepturi de proprietate intelectuală, cedarea folosinței bunurilor, investiții, pensii, activități agricole, silvice și piscicole, premii și jocuri de noroc, transferul proprietăților imobiliare, alte surse);
- e) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- f) impozitul pe reprezentanțe;
- g) taxa pe valoarea adăugată;
- h) accizele;
- i) impozitele și taxele locale (pe clădiri, pe terenuri, pe mijloace de transport, pe spectacole, pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor, pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate, taxe speciale, alte taxe locale);
- j) impozitul pe construcții;
- k) impozitul special pe bunurile imobile și mobile de valoare mare;

- l) contribuțiile de asigurări sociale;
- m) contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- n) contribuția asiguratorie pentru muncă.

La aceste impozite și taxe se mai adaugă și altele, stabilite prin legi particulare: de exemplu, începând cu 2017 și până în 2022, inclusiv, firmele din domeniul HORECA erau supuse unui impozit specific<sup>2</sup>, reglementat prin legea 170/2016 și eliminat prin OG 16/2022.

## 2.2. Despre presiunea fiscală și unele consecințe ale acesteia

Rolul principal al impozitelor este cel de finanțare a cheltuielilor publice. Multe din acestea sunt inevitabile, neputându-se finanța rezonabil din alte surse: educație, sănătate, ordine publică. Dimensiunile impozitelor ar trebui să fie stabilite de așa manieră încât să se acopere, pe termen lung, aceste cheltuieli. Discuțiile recurente despre măririle de impozite sau introducerea de noi impozite sunt interesante, dar ușor ipocrite, în sensul că deturneză atenția de la cauză la efect. Ceea ce ar trebui discutat sunt, cu prioritate, cheltuielile publice. Însă, politicienii sunt aleși pe baza unor promisiuni și promisiunile lor nu pot fi acoperite decât cu (și mai mulți) bani publici, adică bani proveniți, în final, din impozite și taxe. De multe ori, argumentele politicienilor se bazează pe faptul că o creștere de încasări la buget poate fi realizată fără modificări în impozitele existente și fără introducerea de impozite noi, bazându-se pe creșterea economică și pe o mai bună colectare. Aceste argumente nu țin cont însă de diversele crize greu de prevăzut (criza financiară globală începută în 2008, criza covid-19, criza energetică, crize generată de războaie diverse, crize generate de pretenții teritoriale ale unor state etc.); se ajunge, astfel, la cheltuieli publice crescute, a căror finanțare tot pe impozite și taxe se va baza...

### 2.2.1. Ponderea impozitelor în PIB – presiunea fiscală la nivel macroeconomic

Impozitele sunt adeseori percepute de către contribuabili, de către public și de către unii politicieni (mai ales atunci când se află în opoziție) drept foarte apăsătoare. Sunt foarte frecvente și mediatizate discuțiile publice despre cât de mari sunt ori ar trebui să fie impozitele, despre schimbări în sensul modificării unor cote, a unor baze de calcul, a unor mecanisme (de exemplu, cotă unică versus cote progresive, la impozitul pe veniturile persoanelor individuale).

<sup>2</sup> Justificarea principală a impozitului specific a fost că firmele din domeniul HORECA erau tentate și aveau posibilitatea de a diminua semnificativ baza de calcul a impozitului pe profit și/sau pe venit. Totuși, încasările din impozitul specific au fost mici, iar pandemia începută în 2020 a afectat foarte serios acest domeniu, așa încât autoritățile au suspendat plata acestui impozit care, practic, s-a aplicat efectiv vreo trei ani, cu rezultate modeste și care nu justifică eforturile suplimentare depuse. Eliminarea lui pare, deci, firească.



Pentru a vedea unde ne situăm, apelăm la date oficiale europene, furnizate de Eurostat. Acestea ne arată că România raportează, în 2024, a doua cea mai mică pondere a impozitelor și contribuțiilor în PIB: 28,8%, față de o medie a UE de 40,4%, un maxim de 45,8% (Danemarca) și un minim de 22,4% (Irlanda). În tabelul nr. 2, preluat din aceeași sursă și unde – din motive de spațiu – nu am păstrat decât media UE 27, țările foste comuniste din Europa Centrală și de Est, precum și Irlanda (IE) și Danemarca (DK) – minimum și maximum pentru 2024 –, găsim datele pe perioada 1995-2024. România este, în mod sistematic plasată în zona presiunii fiscale mici, raportată la celelalte state prezentate.

O cotă mică de presiune fiscală poate reprezenta un semnal pozitiv pentru investitori, dar poate rezulta și dintr-o capacitate redusă a autorităților fiscale din unele state de a încasa impozitele datorate de contribuabili. În acest sens, putem aprecia că presiunea fiscală mare este și un semn de bună administrare fiscală: contribuabilii sunt conștienți de obligația de a plăti impozite – și se achită de această obligație – în timp ce autoritățile fiscale sunt competente, oneste și eficiente, asigurând un grad mare de încasare a impozitelor.

### 2.2.2. Presiune fiscală la nivel microeconomic

Dacă la nivelul unei națiuni, statisticile privind presiunea fiscală sunt bazate pe date provenite din evidențele autorităților publice, la nivel microeconomic, stabilirea unui grad de presiune fiscală pentru entitățile individuale se poate realiza folosind raportările financiare ale acestora. Există numeroase studii cu propuneri de măsurare a cotei efective de impozitare aferente unui impozit (îndeosebi impozitul pe profit), dar și măsuri ale efectelor impozitării prin care se iau în considerare mai multe impozite raportate de firme, mai ales prin conturile lor de profit și pierdere depuse la autoritățile fiscale. Într-o lucrare mai veche (Istrate, 2021b), am calculat un astfel de indicator pentru firmele cotate pe segmentul AeRo al Bursei de Valori din București (BVB). Banca Mondială și PricewaterhouseCoopers (2020) propun o cotă globală de impozitare (TTCR – Total Tax and Contribution Rate) care ia în considerare toate impozitele trecute de firmă explicit pe cheltuieli, raportate la un profit comercial (profit net + cheltuielile fiscale).

Pe aceeași linie, Lazăr (2013) construiește trei rate efective de impozitare, folosind la numitor profitul brut, profitul net plus impozitele trecute explicit pe cheltuieli, respectiv cifra de afaceri. La fel, Lazăr & Istrate (2018) raportează sarcina fiscală totală la un EBITDA<sup>3</sup> ajustat. Pe aceste baze, Istrate (2021b) construiește un indicator unde, la numitor, apare cifra de afaceri – considerată un indicator stabil și mai greu de manipulat – iar la numărător pune cheltuielile fiscale explicite apărute în contul de profit și pierdere (impozitul pe profit/venit/specific plus alte impozite și taxe asimilate plus cheltuielile cu

<sup>3</sup> Reamintim că EBITDA reprezintă acronimul de la *earnings before interests, taxes, depreciation and amortization*.



contribuțiile sociale ale angajatorului), la care adaugă contribuțiile sociale și fiscale ale angajaților.

| An   | EU-27 | IE   | RO   | BG   | LT   | LV   | EE   | SK   | CZ   | HU   | PL   | HR   | SI   | DK   |
|------|-------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 1995 | 40,5  | 33,8 | 27,8 | 20,3 | 27,7 | 30,5 | 35,0 | 39,5 | 34,4 | 40,4 | 37,5 | 40,8 | 39,3 | 48,2 |
| 1996 | 41,0  | 34,0 | 26,1 | 21,6 | 27,3 | 29,5 | 33,9 | 38,7 | 33,1 | 39,5 | 37,5 | 41,4 | 38,3 | 48,3 |
| 1997 | 41,3  | 33,2 | 26,6 | 29,3 | 31,3 | 30,9 | 33,6 | 36,7 | 33,4 | 37,9 | 37,0 | 40,1 | 37,3 | 48,3 |
| 1998 | 41,2  | 32,4 | 29,3 | 30,6 | 32,8 | 31,9 | 33,7 | 36,3 | 32,3 | 37,8 | 36,2 | 41,1 | 38,0 | 48,8 |
| 1999 | 41,7  | 32,3 | 31,4 | 33,3 | 32,7 | 31,3 | 32,4 | 35,0 | 33,0 | 38,5 | 35,9 | 39,9 | 38,4 | 49,5 |
| 2000 | 41,1  | 32,0 | 30,6 | 34,0 | 30,8 | 29,4 | 31,1 | 33,9 | 32,5 | 39,3 | 33,8 | 38,8 | 37,9 | 48,6 |
| 2001 | 40,2  | 29,9 | 29,0 | 32,7 | 29,4 | 28,7 | 30,4 | 32,9 | 32,4 | 38,1 | 33,9 | 37,6 | 38,0 | 47,6 |
| 2002 | 39,8  | 29,1 | 28,5 | 30,5 | 29,1 | 28,0 | 31,1 | 33,0 | 33,3 | 37,5 | 34,0 | 37,4 | 38,5 | 47,0 |
| 2003 | 39,8  | 29,8 | 28,9 | 30,7 | 28,7 | 27,6 | 30,9 | 32,8 | 34,0 | 37,4 | 33,5 | 36,8 | 38,6 | 47,2 |
| 2004 | 39,5  | 30,9 | 28,1 | 31,4 | 29,3 | 27,7 | 31,1 | 31,8 | 34,5 | 37,0 | 32,9 | 36,1 | 38,7 | 47,9 |
| 2005 | 39,7  | 31,3 | 28,7 | 30,8 | 29,5 | 28,0 | 29,9 | 31,5 | 34,4 | 36,6 | 33,9 | 36,0 | 39,4 | 49,4 |
| 2006 | 40,0  | 32,7 | 29,3 | 30,5 | 30,5 | 28,8 | 30,5 | 29,4 | 34,1 | 36,5 | 34,6 | 36,5 | 38,9 | 47,8 |
| 2007 | 40,1  | 32,2 | 29,0 | 30,5 | 30,4 | 28,4 | 31,1 | 29,3 | 34,6 | 39,4 | 35,5 | 36,9 | 38,3 | 47,7 |
| 2008 | 39,6  | 30,5 | 27,4 | 30,5 | 31,0 | 28,2 | 31,4 | 29,1 | 33,5 | 39,4 | 35,2 | 36,8 | 37,8 | 46,0 |
| 2009 | 39,2  | 29,0 | 25,9 | 26,7 | 30,7 | 27,7 | 35,2 | 29,0 | 32,5 | 38,9 | 32,3 | 36,3 | 37,6 | 46,3 |
| 2010 | 39,1  | 28,5 | 27,1 | 25,4 | 28,7 | 28,5 | 33,4 | 28,1 | 32,9 | 36,9 | 32,3 | 35,8 | 38,3 | 46,3 |
| 2011 | 39,5  | 29,1 | 28,3 | 25,5 | 27,5 | 29,3 | 31,7 | 29,1 | 34,0 | 36,4 | 32,8 | 35,0 | 37,8 | 46,3 |
| 2012 | 40,5  | 29,6 | 27,9 | 26,1 | 27,3 | 29,3 | 31,9 | 28,9 | 34,5 | 39,0 | 33,1 | 35,6 | 38,2 | 46,9 |
| 2013 | 40,9  | 29,9 | 27,4 | 28,1 | 27,2 | 29,6 | 31,9 | 31,1 | 34,9 | 38,6 | 33,1 | 36,3 | 37,8 | 47,3 |
| 2014 | 41,0  | 29,9 | 27,5 | 28,4 | 27,8 | 30,0 | 32,4 | 32,0 | 34,2 | 38,5 | 33,1 | 36,4 | 37,7 | 49,9 |
| 2015 | 40,8  | 24,1 | 28,1 | 28,9 | 29,3 | 30,1 | 33,6 | 32,7 | 34,3 | 38,8 | 33,4 | 36,9 | 37,9 | 47,3 |
| 2016 | 40,9  | 24,5 | 26,7 | 29,2 | 30,0 | 31,0 | 33,8 | 33,2 | 35,1 | 39,2 | 34,3 | 37,3 | 37,9 | 46,6 |
| 2017 | 41,0  | 23,5 | 25,8 | 29,8 | 29,7 | 31,4 | 33,1 | 34,1 | 35,4 | 38,0 | 35,0 | 37,2 | 37,6 | 46,5 |
| 2018 | 41,1  | 23,2 | 26,8 | 29,7 | 30,4 | 31,4 | 33,3 | 34,2 | 36,0 | 36,9 | 36,0 | 37,8 | 37,7 | 45,2 |
| 2019 | 41,0  | 22,7 | 26,8 | 30,3 | 30,6 | 31,1 | 33,8 | 34,6 | 36,0 | 36,5 | 36,0 | 37,8 | 37,6 | 47,5 |
| 2020 | 41,3  | 20,8 | 27,2 | 30,6 | 31,2 | 32,0 | 34,4 | 35,2 | 36,1 | 36,4 | 36,6 | 37,3 | 37,9 | 47,6 |
| 2021 | 41,2  | 20,9 | 27,2 | 30,7 | 32,3 | 32,5 | 34,1 | 35,1 | 34,8 | 33,7 | 37,2 | 36,9 | 39,1 | 48,3 |
| 2022 | 40,7  | 21,1 | 28,2 | 31,1 | 32,3 | 33,3 | 33,2 | 35,6 | 34,1 | 35,2 | 35,0 | 37,4 | 38,1 | 42,8 |
| 2023 | 39,9  | 22,1 | 27,5 | 30,0 | 32,3 | 33,0 | 34,0 | 35,4 | 33,9 | 35,0 | 35,9 | 36,9 | 36,8 | 44,7 |
| 2024 | 40,4  | 22,4 | 28,8 | 30,5 | 33,3 | 33,5 | 35,5 | 35,9 | 35,0 | 35,3 | 37,6 | 38,6 | 38,8 | 45,8 |

**Tabel 2 – Impozite și contribuții raportate la PIB, în câteva țări membre ale UE**

(sursa: Eurostat Statistics | Eurostat (europa.eu)). Notă: de la an la an, pot apărea, în tabelele Eurostat mici modificări față de tabelele publicate în anii precedenți: pentru anii 1995-2020, am păstrat cifrele din prima ediție a cărții, în timp ce, pentru 2021-2024, am luat datele din tabelul consultat pe 25 februarie 2026.

Această din urmă informație nu este disponibilă explicit, așa încât a fost reconstituită pe baza cotelor de impozitare (contribuții sociale obligatorii ale angajaților și impozit pe salarii), a salariilor brute raportate explicit în contul de profit și pierdere și a unor informații statistice, urmărind apropierea de sarcina fiscală asupra costului forței de muncă, indicator statistic disponibil în documente oficiale (baza de date Tempo on-line).



Rezultatele raportate de Istrate (2021b), după aducerea valorilor extreme la percentilele 5 și 95, sunt cele prezentate în tabelul nr. 3

| Anul         | Total observații relevante | Valoarea medie a indicatorului Presiune fiscală (%) |
|--------------|----------------------------|-----------------------------------------------------|
| 2019         | 247                        | 24,02                                               |
| 2018         | 277                        | 24,89                                               |
| 2017         | 286                        | 22,89                                               |
| 2016         | 293                        | 21,67                                               |
| 2015         | 294                        | 20,37                                               |
| 2014         | 303                        | 20,07                                               |
| 2013         | 304                        | 20,92                                               |
| 2012         | 304                        | 19,46                                               |
| 2011         | 298                        | 19,69                                               |
| 2010         | 291                        | 19,85                                               |
| <b>Total</b> | <b>2.897</b>               | <b>21,30</b>                                        |

**Tabel 3 – Presiune fiscală (impozite și taxe raportate la cifra de afaceri) pentru firmele cotate pe AeRo, la BVB (sursa: Istrate, 2021b)**

Procentele raportate în tabelul 3 sunt, credem, reprezentative pentru economia românească, având în vedere faptul că firmele cotate pe AeRo reprezintă entități ceva mai mici decât cele de pe piața reglementată și că aplică normele contabile românești (OMFP 1802/2014), ceea ce le face comparabile cu marea majoritate a celorlalte firme românești.

Dacă luăm în considerare firmele cotate pe piața reglementată a BVB, cifrele se modifică oarecum, așa cum se vede în tabelul nr. 4 (extremele sunt aduse la percentilele 1 și 99, de această dată).

Rata presiunii fiscale este crescătoare, pentru cele două categorii de firme prezentate în tabelele 3 și 4, în ciuda scăderilor sistematice ale cotelor legale de impozite și de contribuții. Acest rezultat poate fi explicat prin creșterea semnificativă a bazelor de calcul, mai ales în cazul salariilor brute. De altfel, se vede, în tabelul 4 – dar este valabil și pentru firmele de pe AeRo – că principala componentă a sarcinii fiscale a firmelor analizate o reprezintă taxele și contribuțiile salariale, ale angajatorului și ale angajatului.

### 2.2.3. Reacții ale contribuabililor la presiunea fiscală. Combaterea evaziunii fiscale

În fața presiunii fiscale, mulți contribuabili caută să se protejeze, să-și apere resursele, adică să plătească impozite cât mai mici. Căile de realizare a unui astfel de obiectiv sunt numeroase și, din literatură, putem identifica:

- rezistențe politice în fața impozitelor percepute ca fiind prea mari, cu crearea/încurajarea de curente politice care să propună diminuări de impozite<sup>4</sup>;
- abținerea fiscală, adică renunțarea la activitățile impozitate peste limitele considerate acceptabile;
- fraudă fiscală și evaziunea fiscală: nerespectarea regulilor fiscale prin ascunderea materiei impozabile, folosind mijloace ilegale<sup>5</sup>;
- transferul materiei impozabile în teritorii cu fiscalitate privilegiată<sup>6</sup>.

Combaterea evaziunii fiscale este o preocupare constantă și a autorităților fiscale românești. O lege în acest sens a fost emisă în 1994 (legea 87/1994 în M.Of. nr. 299/24 octombrie 1994); aceasta a fost abrogată și înlocuită cu legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (M. Of. nr. 672/27 iulie 2005). În prima variantă a legii (87/1994) se definea evaziunea fiscală drept „sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare de către [...] contribuabili”.

<sup>4</sup> Ne putem aminti campania electorală din 2004, pentru alegerile prezidențiale – câștigate de Traian Băsescu – și pentru cele parlamentare – câștigate de Partidul Social Democrat (PSD). La vremea respectivă, impozitul pe profit era de 25%, iar impozitarea veniturilor persoanelor fizice se făcea în cote progresive. În campania electorală amintită, PSD propunea coborârea impozitului pe profit la 19%, în timp ce opoziția (Alianța DA, formată din Partidul Democrat, condus de Traian Băsescu și din Partidul Național Liberal, condus de Călin Popescu Tăriceanu) propuneau o cotă unică de impozitare de 16%, atât pentru impozitul pe profit, cât și pentru cel pe veniturile persoanelor fizice. Victoria lui Traian Băsescu la prezidențiale i-a permis acestuia să negocieze în Parlament în așa fel încât PSD să fie lăsat în afara guvernării și să aplice programul electoral al Alianței DA. Astfel, pe 30 decembrie 2004, s-a publicat în M.Of. Ordonanța de Urgență a Guvernului (OUG) nr. 138/29 decembrie 2004, prin care s-a introdus cota unică de 16%.

<sup>5</sup> În statisticile europene, România apare cu ponderea cea mai mare a deficitului fiscal generat de neîncasarea TVA ce-ar putea fi încasată (VAT Gap). Un raport din 2025, redactat la cererea Comisiei Europene (Directorate-General for Taxation and Customs Union), disponibil la adresa <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b5c7403b-d67f-11f0-8da2-01aa75ed71a1/language-en> (consultat pe 25 februarie 2026) calculează o astfel de diferență, la nivelul UE, de 128 mild. euro, pentru anul 2023, adică 9,5% din toată taxa care s-ar fi putut colecta (pentru 2019, cifrele erau de 134 mild. euro, adică 10,3% din ce s-ar fi putut colecta). Cea mai mare diferență este calculată pentru România (30%, față de 36,7% în 2021, de 34,9% în 2019 și 32,7% în 2018), urmată de Malta (24,2%), următoarele fiind Polonia (cu 16%), Lituania (15,1%) și Italia (15%).

<sup>6</sup> Problema transferului de profituri/venituri în teritorii cu fiscalitate redusă este una veche și cu efecte semnificative asupra evoluției reglementărilor fiscale și a luptei contra evaziunii efectuate pe această cale. La nivelul Uniunii Europene, eforturile pentru combaterea unor astfel de transferuri s-au concretizat și într-o directivă dedicată (Anti Tax Avoidance Directive - ATAD), numită Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne. Includerea prevederilor acestei directive în legislațiile fiscale naționale, inclusiv în România, a creat premisele complicării regulilor privind calculul impozitului pe profit.



| Anul                                  | Rata presiunii fiscale | Componente ale presiunii fiscale, în procente |                       |                   |
|---------------------------------------|------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------|-------------------|
|                                       |                        | Cheltuieli fiscale salariale                  | Alte impozite și taxe | Impozit pe profit |
| 2020                                  | 21,18                  | 48,32                                         | 37,06                 | 14,62             |
| 2019                                  | 17,56                  | 39,00                                         | 43,62                 | 17,38             |
| 2018                                  | 18,22                  | 37,08                                         | 41,74                 | 21,18             |
| 2017                                  | 17,72                  | 42,82                                         | 39,15                 | 18,03             |
| 2016                                  | 15,80                  | 41,75                                         | 43,76                 | 14,49             |
| 2015                                  | 14,17                  | 37,96                                         | 43,37                 | 18,67             |
| 2014                                  | 13,85                  | 33,48                                         | 43,88                 | 22,64             |
| 2013                                  | 13,70                  | 39,17                                         | 33,53                 | 27,30             |
| 2012                                  | 12,80                  | 43,77                                         | 28,87                 | 27,36             |
| <b>Total perioadă IFRS</b>            | <b>16,05</b>           | <b>39,96</b>                                  | <b>39,80</b>          | <b>20,24</b>      |
| 2011                                  | 12,28                  | 41,61                                         | 28,68                 | 29,71             |
| 2010                                  | 11,90                  | 49,48                                         | 30,16                 | 20,36             |
| 2009                                  | 12,06                  | 53,65                                         | 29,11                 | 17,24             |
| 2008                                  | 11,03                  | 46,29                                         | 28,79                 | 24,92             |
| 2007                                  | 11,25                  | 47,45                                         | 27,93                 | 24,62             |
| 2006                                  | 10,84                  | 51,57                                         | 29,98                 | 18,45             |
| <b>Total perioadă NCR<sup>7</sup></b> | <b>11,57</b>           | <b>47,78</b>                                  | <b>29,07</b>          | <b>23,15</b>      |
| 2005                                  | 11,80                  | 34,60                                         | 54,43                 | 10,97             |
| 2004                                  | 12,05                  | 32,94                                         | 56,29                 | 10,77             |
| 2003                                  | 13,26                  | 35,93                                         | 52,54                 | 11,53             |
| 2002                                  | 13,92                  | 36,38                                         | 56,10                 | 7,52              |
| 2001                                  | 14,75                  | 41,51                                         | 47,07                 | 11,42             |
| <b>Total perioadă IAS+D4</b>          | <b>13,01</b>           | <b>35,70</b>                                  | <b>53,79</b>          | <b>10,51</b>      |
| <b>Total 2001-2020</b>                | <b>13,93</b>           | <b>41,47</b>                                  | <b>38,99</b>          | <b>19,54</b>      |

**Tabel 4 – Presiune fiscală (impozite și taxe raportate la cifra de afaceri) pentru firmele cotate pe piața reglementată a BVB (sursa: Istrate, 2022)**

În varianta actuală a legii (241/2005, actualizată) nu se dă o definiție explicită a evaziunii fiscale, dar se enumeră o serie de fapte constituind infracțiuni de evaziune fiscală:

<sup>7</sup> Știm că reglementările contabile românești aplicabile firmelor cotate pe piața reglementată au avut o evoluție care, începând cu 2001 a cuprins cele trei perioade din tabelul 4: din 2001 până în 2005 s-a aplicat OMFP 94/2001 care încerca o armonizare a normelor contabile internaționale (IAS, la acel moment) cu directiva a patra europeană (perioada IAS+D4); din 2006 până în 2011 s-au aplicat, succesiv, OMFP 1752/2005 și OMFP 3005/2009, ambele reprezentând norme contabile românești (NCR), conforme cu directivele europene (a patra și a șaptea); în fine, începând cu 2012, normalizatorul român a optat să activeze opțiunea din Regulamentul 1606/2002 a Parlamentului european și al Consiliului european privind aplicarea normelor contabile internaționale, prin care aplicarea acestor norme se poate extinde la contabilitatea individuală a firmelor cotate pe piața reglementată (perioada IFRS).

- a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;
- b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;
- c) evidențierea, în actele contabile, în factura electronică sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;
- d) alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;
- e) executarea de evidente contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor;
- f) sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate;
- g) substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală;
- h) folosirea de către contribuabil, cu rea-credință, a sistemului național privind factura electronică RO e-Factura, în vederea creării aparenței de legalitate a unor operațiuni fictive sau disimulării circuitului tranzacțional real al bunurilor/serviciilor;
- i) utilizarea de aparate de marcat electronice fiscale care nu sunt conectate la sistemul informatic național de supraveghere și monitorizare a datelor fiscale, potrivit legii, sau alterarea aparatelor de marcat electronice fiscale pentru netransmiterea unor date fiscale sau transmiterea unor date fiscale nereale.

La acestea, se adaugă și:

- fapta contribuabilului care nu reface, cu intenție sau din culpă, documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control;
- refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale și bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiare, fiscale sau vamale, în termen de cel mult 15 zile de la somație;
- împiedicarea, sub orice formă, a organelor competente de a intra, în condițiile prevăzute de lege, în sedii, incinte ori pe terenuri, cu scopul efectuării verificărilor financiare, fiscale sau vamale;
- nereținerea la sursă a unor impozite și/sau contribuții;
- punerea în circulație, fără drept, a timbrelor, banderolelor ori formularelor tipizate, utilizate în domeniul fiscal, cu regim special;
- tipărirea, folosirea, deținerea sau punerea în circulație, cu știință, de timbre, banderole ori formulare tipizate, utilizate în domeniul fiscal, cu regim special, falsificate;



- stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat

#### 2.2.4. Ponderi ale unor impozite în PIB-ul României

Contribuția fiecărui impozit sau taxă la constituirea veniturilor publice este influențată de numeroase variabile, printre care cotele de impozitare, baza de calcul, facilitățile acordate contribuabililor, orientarea ideologică a guvernelor, promisiunile electorale, crizele de diverse forme, evoluțiile tehnologice etc. Putem să comentăm și în sensul raportului dintre dificultățile de înțelegere și de aplicare a fiecărui impozit în parte și contribuția sa la veniturile publice ori ponderea sa în PIB. E posibil să aflăm că impozite spectaculoase din punct de vedere al impactului în discuții contribuie destul de puțin la veniturile statului. În tabelul nr. 5, am preluat date din statistici românești – disponibile în Anuarul statistic (<http://statistici.insse.ro:8077/tempo-online/#/pages/tables/insse-table>, consultat pe 26 februarie 2026) și pe site-ul MFP (<https://mfinante.gov.ro/domenii/bugetul-de-stat/informatii-executie-bugetara>), am adăugat alte date din Eurostat și le-am prelucrat puțin astfel încât să putem stabili ordinea în care câteva impozite și taxe contribuie la buget

În ultimii ani, contribuția cea mai mare la veniturile bugetului de stat o are TVA, urmată de impozitul pe venit, accize și, pe poziția a patra, de impozitul pe profit. Chiar dacă însumăm impozitul pe profit, impozitul specific și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, rezultatul ar fi tot sub accize și sub impozitul pe venit. În aceste condiții, este firesc ca autoritățile să acorde atenția cea mai mare impozitului cu randamentul cel mai bun – taxa pe valoarea adăugată – și să încerce să simplifice impozitarea în cazul celorlalte impozite. Am adăugat în tabelul nr. 3 și ponderea contribuțiilor sociale în PIB: acestea nu sunt venituri ale bugetului de stat, ci ale bugetului asigurărilor sociale. Știm că aceste contribuții (la fel ca impozitul pe venit de pe coloana 2 din tabelul 5) au ca bază de calcul salariile ori alte venituri realizate de persoanele fizice și, prin ponderea lor foarte ridicată, putem explica – într-o anumită măsură – comentariile multor observatori care constată că impozitarea muncii este la un nivel foarte ridicat în România.

| Anul | Impozit pe profit | Impozit pe venit | TVA  | Impozit specific | Impozit pe venit micro | Accize | Cotizații sociale nete |
|------|-------------------|------------------|------|------------------|------------------------|--------|------------------------|
| 0    | 1                 | 2                | 3    | 4                | 5                      | 6      | 7                      |
| 1991 | 5,00              | n.a.             | n.a. | n.a.             | n.a.                   | 8,28   | n.a.                   |
| 1992 | 5,24              | n.a.             | n.a. | n.a.             | n.a.                   | 6,94   | n.a.                   |
| 1993 | 3,75              | n.a.             | 3,62 | n.a.             | n.a.                   | 3,71   | n.a.                   |

## Costel ISTRATE

|      |      |      |      |      |      |      |       |
|------|------|------|------|------|------|------|-------|
| 1994 | 3,83 | n.a. | 4,56 | n.a. | n.a. | 1,56 | n.a.  |
| 1995 | 3,65 | n.a. | 4,93 | n.a. | n.a. | 1,38 | 7,81  |
| 1996 | 3,07 | n.a. | 6,24 | n.a. | n.a. | 0,95 | 7,41  |
| 1997 | 4,14 | n.a. | 6,06 | n.a. | n.a. | 1,13 | 7,15  |
| 1998 | 2,91 | n.a. | 7,97 | n.a. | n.a. | 1,91 | 9,45  |
| 1999 | 3,00 | n.a. | 8,07 | n.a. | n.a. | 2,70 | 11,30 |
| 2000 | 2,45 | 3,00 | 8,26 | n.a. | n.a. | 2,30 | 11,39 |
| 2001 | 1,86 | 3,11 | 7,98 | n.a. | n.a. | 2,31 | 11,19 |
| 2002 | 1,96 | 2,71 | 8,87 | n.a. | 0,14 | 2,12 | 11,07 |
| 2003 | 2,20 | 2,68 | 9,23 | n.a. | 0,18 | 3,04 | 9,83  |
| 2004 | 2,59 | 2,86 | 7,30 | n.a. | 0,18 | 3,20 | 9,60  |
| 2005 | 2,24 | 2,30 | 6,61 | n.a. | 0,19 | 3,13 | 10,21 |
| 2006 | 2,28 | 2,81 | 8,00 | n.a. | 0,17 | 2,87 | 10,26 |
| 2007 | 2,52 | 3,31 | 7,47 | n.a. | 0,10 | 2,68 | 10,43 |
| 2008 | 2,49 | 3,51 | 7,79 | n.a. | 0,07 | 2,36 | 9,91  |
| 2009 | 2,08 | 3,63 | 6,72 | n.a. | 0,08 | 2,80 | 10,04 |
| 2010 | 1,89 | 3,34 | 7,35 | n.a. | 0,01 | 3,04 | 9,28  |
| 2011 | 1,82 | 3,34 | 8,48 | n.a. | 0,03 | 3,15 | 8,99  |
| 2012 | 1,82 | 3,48 | 8,48 | n.a. | 0,04 | 3,18 | 8,73  |
| 2013 | 1,71 | 3,53 | 8,13 | n.a. | 0,10 | 3,11 | 8,60  |
| 2014 | 1,83 | 3,51 | 7,62 | n.a. | 0,12 | 3,41 | 8,54  |
| 2015 | 1,93 | 3,70 | 8,02 | n.a. | 0,13 | 3,46 | 8,08  |
| 2016 | 2,02 | 3,60 | 6,78 | n.a. | 0,10 | 3,35 | 8,79  |
| 2017 | 1,71 | 3,49 | 6,24 | 0,01 | 0,18 | 2,93 | 9,35  |
| 2018 | 1,64 | 2,37 | 6,26 | 0,01 | 0,26 | 2,84 | 11,40 |
| 2019 | 1,67 | 2,18 | 6,17 | 0,01 | 0,26 | 2,97 | 11,28 |
| 2020 | 1,51 | 2,29 | 5,74 | 0,01 | 0,23 | 2,90 | 11,93 |
| 2021 | 1,68 | 2,35 | 6,67 | 0,01 | 0,23 | 2,90 | 11,25 |
| 2022 | 1,86 | 2,36 | 6,59 | n.a. | 0,26 | 2,47 | 10,56 |
| 2023 | 1,83 | 2,55 | 6,59 | n.a. | 0,19 | 2,35 | 10,02 |
| 2024 | 2,04 | 2,78 | 6,85 | n.a. | 0,19 | 2,63 | 10,74 |
| 2025 | 2,15 | 3,08 | 7,01 | n.a. | n.a. | 2,53 | 10,90 |

**Tabel 5 – Ponderi ale unor impozite și contribuții raportate la PIB (în procente) – situația României (sursa: calcule proprii, pe baza Anuarului Statistic – baza de date Tempo on-line, execuțiilor bugetare de pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice și Eurostat)**



## Capitolul 3

### **Relația dintre contabilitatea și fiscalitatea din România – o abordare prin prisma impozitului pe profit**

Relația dintre contabilitate și fiscalitate se analizează, în literatura relevantă, îndeosebi din perspectiva impozitului pe profit. Această opțiune este justificată prin legăturile (mai mult sau mai puțin strânse) dintre rezultatul contabil și rezultatul fiscal. În cazul firmelor plătitoare de impozit pe profit, veniturile și cheltuielile contabile (care dau rezultatul contabil) sunt recunoscute potrivit principiului contabilității de angajamente și reprezintă, în Codul fiscal, punctul de plecare explicit în stabilirea rezultatului fiscal. Diferențele dintre rezultatul fiscal și rezultatul contabil sunt date de intervenția unor venituri/cheltuieli ale căror regimuri fiscale diferă de cele contabile. Diferențele de acest tip sunt justificate în literatură îndeosebi prin divergențele de obiective între contabilitate și fiscalitate. În timp ce contabilitatea urmărește culegerea de date și prelucrarea lor după proceduri specifice, în scopul obținerii și furnizării de informații utilizatorilor interni și externi, obiectivul fundamental al fiscalității este de a asigura mobilizarea de resurse financiare la nivelul autorităților publice, în vederea finanțării cheltuielilor bugetare.

#### **3.1. Modele de (de)conectare contabilitate - fiscalitate**

Având în vedere că unele obligațiile fiscale se stabilesc având ca punct de plecare datele din contabilitate, s-a încercat să se stabilească o relație de ordine între fiscalitate și contabilitate, adică să se precizeze cine influențează mai mult pe cine. Nobes & Schwenke (2006) adaptează un model dezvoltat de Lamb et al (1998) și foarte folosit în literatură, identificând cazurile prezentate în tabelul nr. 6, cu privire la legătura dintre contabilitate și fiscalitate.

Una din afirmațiile întâlnite frecvent în literatură este cea potrivit căreia modelele contabile anglo-saxone sunt caracterizate de o deconectare a contabilității de fiscalitate, în timp ce modelele contabile europene continentale sunt caracterizate, mai degrabă, de o conectare a celor două. Sigur că această afirmație trebuie nuanțată, prin luarea în considerare a categoriilor de întreprinderi analizate (cotate/necotate, mari/mici, cu capital național/cu capital străin). După o perioadă lungă în care contabilitatea a părut să fie aceeași

pentru firmele cotate și pentru cele necotate (mari sau mici), ultimele decenii aduc o diferențiere destul de clară între regulile aplicabile firmelor finanțate pe piața de capital și celelalte. Dacă ne referim la perioada dinainte de introducerea sistematică și obligatorie a IFRS în Europa, atunci identificăm, în multe state, reguli distincte pentru cele două mari categorii de firme: astfel, în unele state europene, firmele cotate foloseau, pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, norme speciale: fie norme naționale adaptate după cele internaționale sau după cele americane, fie foloseau de-a dreptul normele internaționale (IAS) sau normele americane (US GAAP).

| <b>Cazul</b> | <b>Tipul de legătură între contabilitate și fiscalitate</b>                                                              | <b>Caracteristici principale ale tipului de legătură</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I            | Deconectare între contabilitate și fiscalitate                                                                           | Fiscalitatea și contabilitatea au scopuri diferite și, pentru atingerea acestor scopuri se urmează reguli (sau opțiuni) diferite                                                                                                                                                                                                                                                              |
| II           | Identitate – suprapunere între contabilitate și fiscalitate                                                              | Suprapunerea completă între unele reguli contabile și fiscale                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| III          | Contabilitatea are prioritate (impune regulile și pentru scopuri fiscale)                                                | Normele contabile sunt folosite atât pentru scopuri de raportare financiară, cât și pentru scopuri fiscale. Acest lucru este posibil datorită absenței unei norme fiscale sau datorită insuficienței întinderii a acestei norme.                                                                                                                                                              |
| III'         | Contabilitatea impune regulile și pentru nevoi fiscale, dar este supusă, la rândul ei, presiunilor și opțiunilor fiscale | Normele contabile conțin opțiuni sau permit interpretări dintre care unele conduc la recunoașterea unor profituri mai mici sau la amânarea unor astfel de profituri. Aceasta influență asupra profiturilor reprezintă o bună motivație pentru alegerea regulilor contabile cu pricina, astfel încât ele să fie utilizate și în scopuri fiscale, în lipsa unor reglementări fiscale specifice. |
| IV           | Fiscalitatea are prioritate (impune regulile și pentru nevoi contabile)                                                  | O regulă (sau o opțiune) fiscală este folosită pentru stabilirea impozitului, dar și pentru contabilizarea operațiunii. Această situație este posibilă în cazul în care norma contabilă lipsește ori dacă aceasta nu-i suficient de clară și de imperativă.                                                                                                                                   |
| V            | Fiscalitatea domină contabilitatea                                                                                       | Regula sau opțiunea fiscală se folosește pentru stabilirea impozitelor, dar și pentru nevoi contabile, în scopul de a evita aplicarea unor reguli contabile aflate în conflict cu cele fiscale.                                                                                                                                                                                               |

**Tabel 6 – Relații posibile între contabilitatea și fiscalitatea impozitului pe profit**  
(Nobes & Schwenke, 2006)

De asemenea, în analiza relației dintre contabilitate și fiscalitate, o altă variabilă importantă de care trebuie ținut cont este gradul de agregare a informației în situațiile financiare: la nivelul entității individuale sau la nivelul grupului. Pentru că, de regulă, grupurile nu au recunoaștere fiscală, putem să ne



așteptăm ca în consolidare, deconectarea contabilitate – fiscalitate să fie mult mai prezentă decât în situațiile financiare individuale.

La nivelul UE, începând cu 2005, aplicarea IFRS devine obligatorie în situațiile financiare consolidate ale grupurilor cotate, iar statele membre au posibilitatea extinderii acestei obligații către alte categorii de entități (situațiile financiare individuale ale firmelor cotate, situațiile financiare individuale și/sau consolidate ale firmelor necotate). Această schimbare majoră în raportarea financiară a firmelor europene este însoțită inevitabil și de o mai mare deconectare a contabilității de fiscalitate. Profitând de aplicarea IFRS în Europa, Comisia Europeană a încercat și exploatarea situației în sens fiscal, prin propunerea în 2011 (după lansarea ideii cam cu 10 ani mai devreme), a unei măsuri care să armonizeze oarecum baza de calcul a impozitului pe profit în cazul grupurilor cu filiale în mai multe state membre, plecând de la profiturile consolidate comparabile stabilite de grupuri conform IFRS. Astfel, a apărut CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base), ca set unitar de reguli pentru companiile europene în ceea ce privește stabilirea profiturilor lor fiscale ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/relaunch\\_ccctb\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/relaunch_ccctb_en.htm), consultat pe 5 aprilie 2016). Trebuie spus, în acest context, că impozitul pe profit, spre deosebire de impozitele indirecte (accize, TVA, taxe vamale), este încă un impozit ale cărui reguli se stabilesc la nivel național, fără o prea mare implicare a Comisiei Europene, motiv pentru care regulile și practicile naționale sunt extrem de diverse în UE. Proiectul CCCTB a fost lansat pentru discuții în spațiul comunitar și până în 2015 nu s-a concretizat în ceva palpabil. În 2016, a început resuscitarea acestui proiect, iar propunerea Comisiei Europene vizează prevenirea transferurilor de profituri între state, limitarea opțiunilor de optimizare fiscală și o mai justă repartizarea a impozitului între statele membre. Chiar dacă CCCTB își propune ca punct de plecare profitul consolidat IFRS, tot vor apărea diferențe între mărimea contabilă și cea fiscală, punându-se din nou, la nivel european, de data asta, problema conectării dintre contabilitate și fiscalitate. Continuarea proiectului CCCTB și încadrarea acestuia în noua strategie BEFIT (Business in Europe - Framework for Income Taxation), inspirată de propunerile OCDE, încearcă să ducă la o împărțire justă a impozitului între state, la o simplificare a formalităților administrative, cum ar fi depunerea unei singure declarații fiscale pentru un grup de întreprinderi, dar și la o reducere a costurilor de conformare fiscală. Această directivă a fost transpusă în România prin legea 431/2023.

Relația dintre contabilitate și fiscalitate a reprezentat și un criteriu important de analiză și de clasificare a sistemelor contabile (de exemplu, Nobes, 1992, 1998). Chiar dacă multă vreme România a lipsit din aceste clasificări, fiind încadrată în ansamblul țărilor comuniste, în prezent, credem că locul ei este, mai degrabă, alături de țările aparținând modelului continental european (țări precum Belgia, Franța, Germania, Italia, Spania ș.a.).



Pentru măsurarea și încadrarea relațiilor diverse dintre contabilitate și fiscalitate, se face frecvent apel la un articol clasic, citat mai sus (Lamb et al, 1998). Această grilă este foarte folosită în literatura specifică, mai întâi pentru țări din Europa dezvoltată, dar și, ulterior, pentru țări din Europa mai nouă, inclusiv România. O primă analiză a relației dintre contabilitate și fiscalitate în România, prin prisma structurii propuse de Lamb et al (1998), apare în Istrate (2011), dar și în alte studii: Cuzdriorean et al (2012), Pop et al (2013). Modelul propus de Lamb et al (1998) este dezvoltat de Nobes et Scwencke (2006), inclusiv prin crearea a doi indici de măsurarea a gradului de influență a fiscalității asupra contabilității.

### 3.2. Legătura dintre contabilitate și fiscalitate în România

În România, după 1990, s-a putut constata o legătură adeseori strânsă între contabilitate și fiscalitate. Această legătură s-a putut caracteriza prin cel puțin două trăsături principale:

- regulile fiscale rețineau o bună parte din regulile contabile în legătură cu evaluarea, recunoașterea veniturilor, cheltuielilor, imobilizărilor etc.;
- prin normele fiscale se introduceau dispoziții a căror respectare era obligatorie în contabilitate și care puteau conduce la o anumită denaturare a informației contabile: amortizări fiscale, înregistrarea unor subvenții, tratamentul unor cheltuieli și venituri etc.

În contabilitatea românească putem identifica două mari perioade după 1990 (există și posibilitatea prezentării mai multor sub-perioade ale acestora):

- între 1990 și 2000: perioada cu norme contabile românești construite după modelul directivei a 4-a europene, pe filieră francofonă (franco-belgiană);
- începând cu 2001, se manifestă din ce în ce mai vizibil, influența normelor internaționale de contabilitate (IAS, devenite IFRS), mai întâi ca urmare a recomandărilor organismelor financiare internaționale, după aceea ca efect al intenției României de a deveni membru al UE.

În prima dintre cele două perioade propuse de noi, relația dintre contabilitate și fiscalitate a fost una destul de strânsă. Istrate (2011), folosind indicii propuși de Nobes & Schwenke (2006), identifică o situație extrem de clară până în 1994 (conectare foarte strânsă) și o încercare de deconectare *de jure*, începând cu 1995, dar fără ca această să fie urmată în același ritm de o deconectare *de facto*.

În cea de-a doua perioadă (după 2000), se manifestă o tot mai evidentă tendință de emancipare a contabilității de fiscalitate și a fiscalității de contabilitate. Aceasta se poate explica prin influența normelor internaționale asupra contabilității românești, dar și printr-o procedură mai bună și mai independentă de elaborare a normelor fiscale, având ca obiectiv explicit colectarea de bani la buget, limitarea evaziunii fiscale, alinierea la normele



europene etc. Totuși, deconectarea ușor de identificat între normele contabile și cele fiscale nu este urmată întotdeauna de practicieni. Dacă facem apel la clasificarea firmelor în cotate și necotate, mari și mici, adăugăm aici și criteriul acționarului principal (străin sau român) și putem spune că deconectarea *de jure* este urmată mai degrabă de către firmele cotate, de către cele mari și de către cele cu acționari străini și mai puțin de către celelalte firme. Explicația acestei ipoteze constă în aceea că firmele care deconectează au resurse mai mari disponibile pentru evidențe fiscale diferite de cele contabile, sunt incitate (de auditor, dar și de piața financiară) să respecte de o manieră mai strictă regulile contabile, fără a le mai alinia pe cele fiscale, ori le sunt impuse de către acționarul străin politici și tipuri de estimări contabile diferite de cele fiscale. Dimpotrivă, firmele mici, cu asociați/acționari români – adeseori implicați în conducerea efectivă a firmelor respective – nu sunt dispuse mereu să suporte costurile ținerii a două evidențe (contabilă și fiscală) și optează, astfel, pentru aplicarea unor soluții contabile cât mai apropiate de cele fiscale. Se ajunge, la aceste firme, la menținerea unei conectări strânse *de facto* dintre contabilitate și fiscalitate. De altfel, România nu este singura țară în care se întâmplă acest lucru – sunt chiar firme mici din state anglo-saxone unde unii consideră că este mai utilă conectarea, din punct de vedere al costurilor suportate. Ceea ce se găsește în literatură despre deconectare este valabil mai ales în cazul firmelor cotate pe piețele financiare. Chiar în cazul aplicării generalizate a IFRS în Europa (pentru firmele cotate), se constată că nu se ajunge la o comparabilitate totală a situațiilor financiare publicate de firme din state diferite: unul din motive este în continuare fiscalitatea.

### 3.3. Consecințe fiscale ale aplicării unor principii contabile

Normele contabile românești aplicabile în prezent firmelor obișnuite (OMFP 1802/2014) enumeră explicit zece principii:

- continuitatea activității;
- permanența metodelor;
- prudența;
- contabilitatea de angajamente (fost al *independenței exercițiilor*);
- intangibilitatea bilanțului de deschidere;
- evaluarea separată a elementelor de active și de datorii;
- necompensarea;
- contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză (denumirea lui dinainte de 2015 era *prevalența economicului asupra juridicului*);
- costul istoric;
- pragul de semnificație.



### 3.3.1. Implicații ale continuității activității asupra impozitelor și taxelor

Asigurarea continuității activității face ca stabilirea impozitelor și taxelor suportate și/sau plătite de firme să se calculeze conform regulilor obișnuite, mai complicate (impozit pe profit, TVA) sau mai simple (impozit pe veniturile microîntreprinderilor, obligațiile salariale). Majoritatea discuțiilor/exemplelor din conținutul acestui material se aplică în condițiile în care firma nu-și va înceta și nici nu-și va diminua semnificativ activitatea în viitorul previzibil. Dacă, dimpotrivă există indicii că nu se mai poate asigura continuitatea firmei, atunci, în afară de particularitățile contabile aferente, pot apărea și unele elemente fiscale specifice, în funcție de încadrarea firmei, din punct de vedere fiscal. Dacă lipsa continuității se concretizează în dizolvare/lichidare, atunci metodele de evaluare se adaptează, adică aplicarea unor proceduri contabile standard se va face de o manieră diferită, dacă mai are sens: amortizarea, repartizarea în timp a veniturilor și a cheltuielilor, reportarea pierderilor, tratamentul provizioanelor și al ajustărilor pentru depreciere.

Constatarea problemelor legate de continuitate nu este mereu foarte ușoară – e posibil ca diverse părți implicate în acest demers să nu vadă lucrurile de aceeași manieră. Din analiza situațiilor financiare ale firmelor cotate la BVB, rezultă divergențe, în acest sens, între conducerile executive ale firmelor și auditor. De exemplu, pe piața AeRo, dacă luăm în considerare cele 3.843 de observații cu raport de audit disponibil la care am avut acces (pentru perioada 2010-2024), în foarte puține cazuri (mai puțin de 10) am găsit declarații explicite ale conducerii prin care se asumă lipsa de continuitate a activității. Dimpotrivă, dacă ne uităm în rapoartele de audit, situația se prezintă astfel:

- în rapoartele cu opinii modificate (cu rezerve, opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii), adică în 840 din cele 3.843 de observații (aproape 22%):
  - o găsim 98 de observații (12%) în care una din justificări oferite de auditor în emiterea unei opinii modificate se referă la îndoielile sale cu privire la continuitatea activității firmei auditate;
  - o în cazul în care justificarea opiniei modificate nu include referințe la continuitate, găsim o astfel de trimitere explicită în paragraful de alte aspecte, într-un număr de 132 de observații (16%), ceea ce face ca, pe ansamblu, invocarea problemelor de continuitate să apară în 28% din cele 840 de rapoarte cu opinie modificată;
- în rapoartele cu opinii nemodificate (3.003 de opinii fără rezerve, 78% din totalul observațiilor cu opinii identificabile), eventuale trimiteri la probleme de continuitate nu pot apărea decât în paragraful de alte aspecte: am numărat 247 astfel de situații, adică peste 8%.



Vedem că, în multe situații, auditorul este mai prudent decât conducerea firmelor în aprecierea continuității activității firmelor.

O statistică simplă, pusă la dispoziție de Oficiul Național al Registrului Comerțului (<https://www.onrc.ro/index.php/ro/statistici?id=241>, consultat pe 25 februarie 2026) ne arată că, în România, s-au dizolvat 57.378 entități în 2025 (46.201, în 2024). Toate acestea nu au mai avut asigurată continuitatea activității. Din fericire, numărul de entități create este mult mai mare decât numărul dizolvărilor.

Considerând lichidarea drept consecința cea mai serioasă a lipsei de continuitate și cunoscând că plata datoriilor firmei este prioritară cu această ocazie, identificăm cel puțin două situații:

- lichidare de pe urma căreia mai rămâne ceva de repartizat între asociați/acționari, după stingerea datoriilor;
- lichidare cu imposibilitatea achitării datoriilor, din lipsa banilor necesari.

În primul caz, dacă mai rămâne ceva de restituit acționarilor/asociaților, din punct de vedere fiscal, este importantă nu doar structura activelor ce urmează a se restitui proprietarilor, ci și structura capitalurilor proprii a căror contrapartidă o reprezintă (tabelul 7).

| <i>Structura de capitaluri proprii</i>                                                                                                                                                                                                                    | <i>Regimul fiscal aplicabil</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Capitaluri proprii provenite din <b>aporturi efective</b> ale acționarilor sau asociaților: capital social și, eventual, prime de capital                                                                                                              | Se restituie ca atare, fără să se rețină impozit pe profit sau impozit pe venit, atât în cazul acționarilor persoane fizice, cât și în cazul acționarilor persoane juridice                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 2. Capitaluri proprii constituite de-a lungul timpului din <b>rezultatul net</b> (rezerve statutare, alte rezerve, rezultat reportat): este necesară distincția dintre asociați/acționari persoane fizice sau persoane juridice – regulile sunt diferite. | Aceste structuri au suportat deja impozitul pe profit, deci restituirea lor ar putea fi asimilată dividendelor. Codul fiscal exclude însă din categoria dividendelor orice <i>distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice</i> , ceea ce înseamnă că nu se aplică regulile de impozitare a dividendelor. Totuși, în cazul asociaților/acționarilor persoane fizice, se aplică prevederile titlului III din Codul fiscal, adică sumele restituite acestei categorii de asociați se consideră venituri din lichidarea unei persoane juridice (componentă a veniturilor din investiții) și se impozitează cu 10%, prin reținere la sursă. În concluzie, pentru asociații/acționarii persoane juridice nu se reține niciun |

|                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                   | impozit <sup>8</sup> , în timp ce pentru asociații/acționarii persoane fizice se reține impozit de 10%.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 3. Capitaluri proprii din <b>rezultatul brut</b> : (rezerva legală, rezerve constituite ca urmare a unor facilități fiscale)                                                      | Regula fiscală generală stabilește că schimbarea destinației unor astfel de rezerve (pentru majorarea capitalului social, distribuire către asociați/acționari, acoperire de pierderi) obligă la considerarea lor ca elemente similare veniturilor și includerea lor în baza de calcul a impozitului pe profit. Totuși, dacă aceste sume sunt menținute până la lichidare, atunci nu se iau în calcul la rezultatul fiscal al lichidării, deci nu se mai impozitează cu impozitul pe profit, aplicându-li-se regulile specifice rezultatului net. |
| 4. Elemente de capitaluri proprii care nu au tranzitat prin contul de profit și pierdere: rezerve din reevaluare <sup>9</sup> , unele alte rezerve, părți din rezultatul reportat | Dacă acestea au fost asimilate profiturilor brute și au fost impozitate, atunci li se aplică regulile de la punctul 2 de mai sus (se asimilează rezultatului net). Dacă, dimpotrivă, nu au fost impozitate, atunci trebuie verificat dacă reprezintă facilități fiscale, caz în care li se aplică regulile de la punctul 3 de mai sus. Dacă nu reprezintă facilități fiscale, atunci se includ în rezultatul fiscal al lichidării și se supun impozitului pe profit, după care devin rezultat net și li se aplică punctul 2 de mai sus.           |

**Tabel 7 – Regimuri fiscale pentru structurile de capitaluri proprii rămase după plata datoriilor firmei lichidate**

Trimiterile din tabel se fac la impozitul pe profit, deoarece firmele aflate în lichidare devin plătitoare de impozit pe profit, chiar dacă nivelul veniturilor lor le califică pentru a se încadra la plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

### 3.3.2. Permanența contabilă a metodelor în calculul impozitelor și taxelor

Regula de bază introdusă de principiul contabil al permanenței metodelor este că metodele de evaluare și alte politici contabile trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu la altul. Totuși, în situații deosebite, se pot accepta **modificări în politicile contabile** reținute de entitate. Codul fiscal nu stabilește o regulă generală pentru schimbările de metode, dar putem identifica recunoașterea fiscală în cel puțin două situații: evaluarea stocurilor și reevaluarea pozitivă a imobilizărilor corporale (această din urmă temă va fi dezvoltată într-un subcapitol distinct).

<sup>8</sup> Nu se reține impozit la firma care se lichidează pentru că venitul respectiv este impozabil la persoana juridică beneficiară, cu excepția cazului în care aceasta din urmă deține mai mult de 10% din firma lichidată, de mai mult de 1 an.

<sup>9</sup> De fapt, cu sold poate apărea doar 1175 *Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*.



În ce privește **stocurile**, Codul fiscal spune că metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul rezultatului fiscal. De aici, putem deduce că schimbarea<sup>10</sup> metodei de evaluare a stocurilor este admisă fiscal, cu condiția ca noua metodă să fie conformă cu reglementările contabile. Din punct de vedere al reflectărilor contabile și fiscale, schimbarea metodei de evaluare a stocurilor (la trecerea de la un exercițiu la altul) va conduce, foarte probabil, la modificarea valorii stocurilor din bilanțul de deschidere al unui exercițiu față de valoarea lor din bilanțul de închidere al exercițiului precedent. Recunoașterea fiscală a schimbării face ca suma trecută la rezultatul reportat să fie acceptată fiscal prin asimilarea ei ca fiind o cheltuială deductibilă sau un venit impozabil (elemente asimilate veniturilor/cheltuielilor). În toate situațiile, la descărcarea viitoare a gestiunii cu stocurile pentru care s-a schimbat metoda, cheltuiala respectivă cu stocurile va fi deductibilă integral.

În afară acestei recunoașteri fiscale explicite ale unor schimbări de metode contabile, ne putem întreba dacă mai sunt și altele în aceeași situație. De exemplu, ce se întâmplă dacă firma trece de la recunoașterea pe cheltuielile perioadei a costurilor îndatorării la includerea lor în valoarea de înregistrare a activelor eligibile. Pentru a schița un răspuns, plecăm de la definirea fiscală a valorii de intrare (valoarea fiscală). Găsim că, în general, această valoare fiscală se stabilește pe baza costului de achiziție și a costului de producție. Astfel, nu putem decât să presupunem că definițiile costului de achiziție și a costului de producție sunt cele date de regula contabilă. În aceste condiții, cel puțin la nivelul componentelor principale (clasice) ale costului de producție și de achiziție, norma fiscală se bazează pe norma contabilă. Or, aceasta din urmă arată că în costul unui activ cu ciclu lung de fabricație se includ obligatoriu și costurile îndatorării direct atribuibile activului respectiv<sup>11</sup>. Dacă această includere este permisă contabil, în lipsa unei prevederi fiscale explicite, rezultă că este permisă și fiscal, mai puțin în cazul firmelor intrate sub incidența regulilor privind limitarea deductibilității cheltuielilor cu dobânzile<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Din ce motiv să schimbăm metoda de evaluare a stocurilor? Poate fi vorba de o mai strânsă aliniere la normele internaționale. Astfel, dacă, de exemplu, firma românească folosește LIFO și este filiala unui grup străin sau face parte dintr-un grup care întocmește situații financiare consolidate conforme cu IAS/IFRS, atunci înlocuirea metodei LIFO cu o alta permite evitarea unei omogenizări suplimentare, având în vedere faptul că IAS/IFRS nu mai acceptă LIFO. În acest sens, putem cita și situația americană - una extrem de semnificativă - având în vedere folosirea destul de răspândită a LIFO ca urmare a acceptării ei de către fiscalul american și încercările de convergență dintre US GAAP și IAS/IFRS (Hoffman și McKenzie, 2009). Pe de altă parte, în perioade de inflație, folosirea LIFO poate atenua efectele creșterii prețurilor asupra sarcinii fiscale a întreprinderii (Dhaliwal et al., 2015).

<sup>11</sup> Această includere este valabilă de la 1.01.2015; până la această dată costurile îndatorării se puteau include în valoarea de intrare a activelor eligibile sau puteau fi lăsate în sarcina perioadei.

<sup>12</sup> Regula se aplică începând cu 1 ianuarie 2018 și se referă la firmele care nu se încadrează la categoria de **entități independente**, adică nu fac parte dintr-un grup consolidat în scopuri de



Formularea actuală a principiului permanenței metodelor face trimitere și la estimările contabile, mai precis la schimbările de estimări contabile. Acestea sunt permise explicit, iar exemplele oferite de OMFP 1802/2014 se referă la clienți incerti, uzura stocurilor, durata de viață și regimul de amortizare ale imobilizărilor amortizabile. La acestea mai putem adăuga estimările cu privire la provizioane, alte ajustări pentru depreciere reversibilă, fluxuri viitoare de trezorerie, rate de actualizare necesare în stabilirea unor mărimi etc. Dacă din punct de vedere contabil, schimbările de estimări sunt, de regulă, recunoscute și chiar încurajate, regula fiscală stabilește limite serioase pentru efectuarea și pentru modificarea estimărilor contabile. De exemplu, elementele avute în vedere la calculul amortizării fiscale a imobilizărilor trebuie neapărat să se încadreze în limitele stabilite de reglementările fiscale (durata, regimul de amortizare, valoare reziduală nulă) și odată reținute niște repere, este foarte dificil să se modifice ceva. Cu toate acestea, putem îndrăzni să presupunem (fără a avea vreo confirmare empirică în acest sens) că multe entități rețin din punct de vedere contabil estimările valabile fiscal, și asta doar pentru a nu conduce două rânduri de evidențe diferite. Uneori însă (mai ales la întreprinderile obligate să-și auditeze situațiile financiare și/sau la filialele românești ale unor grupuri străine), este greu – dacă nu chiar imposibil – de asigurat coincidența dintre estimările contabile și cele fiscale.

### 3.3.3. Prudența contabilă și recunoașterea ei fiscală

În literatura contabilă, se identifică două forme ale prudenței: prudența ex-ante (sau prudența necondiționată) și prudența ex-post (sau prudența condiționată). În primul caz, opțiunile contabile reținute de firmă pentru recunoașterea inițială a activelor/datoriilor și/sau pentru evaluarea lor, pot conduce la o trecere mai rapidă pe cheltuieli a valorilor de intrare. De exemplu, o durată mai mică de amortizare corespunde unui comportament mai prudent decât dacă s-ar alege o durată mai lungă. A doua formă a prudenței se manifestă, de regulă, la evaluarea ulterioară a activelor și a datoriilor. De exemplu, la inventarierea activelor/datoriilor, aplicarea completă a prudenței clasice duce la o asimetrie clară între tratamentul rezervat diferențelor favorabile față de cel aplicat nefavorabile de valoare. Astfel, dacă, de regulă, diferențele favorabile probabile (venituri probabile) nu se înregistrează în contabilitate, toate diferențele nefavorabile de valoare trebuie să fie constatate în contabilitate pe seama cheltuielilor. Conform normelor românești, prudența, ca principiu, trebuie să se manifeste pe toată durata exercițiului financiar, ca o atitudine constantă a contabilului.

În calculul impozitului pe profit, consecințele fiscale ale principiului prudenței sunt evidente: cheltuielile cu constatarea depreciilor sau riscurilor

---

contabilitate financiară, nu au nicio întreprindere asociată și nici un sediu permanent (revenim într-un subcapitol distinct).



probabile diminuează rezultatul contabil și, dacă sunt recunoscute fiscal, diminuează și rezultatul fiscal, adică duc la diminuarea impozitului pe profit. În același timp, asimetria caracteristică prudenței contabile face ca, de regulă, la același rezultat, să nu se adauge veniturile probabile<sup>13</sup>. În acest context, dacă toate cheltuielile generate de aplicarea principiului prudenței ar fi recunoscute și acceptate ca deductibile din punct de vedere fiscal, atunci s-ar putea spune că statul participă activ, alături de acționari, la acoperirea riscurilor la care este supusă întreprinderea. Pentru a stăpâni această stare de lucruri, reglementările de natură fiscală sunt restrictive în ceea ce privește implicațiile prudenței, limitând deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele și cu ajustările pentru depreciere. Regula contabilă nu mai coincide, așadar, cu regula fiscală: rezultatul contabil astfel obținut nu este acceptat de fisc, iar pentru determinarea rezultatului fiscal sunt necesare corecții specifice extracontabile.

În ceea ce privește ajustările și provizioanele, conform reglementărilor contabile românești (OMFP 1802/2014), în contabilitate se vor înregistra, ca urmare a aplicării principului prudenței, dacă este cazul, următoarele categorii:

- provizioane: pentru litigii, pentru garanții acordate clienților, pentru defaectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea, pentru restructurare, pentru pensii și alte obligații similare, pentru impozite, pentru terminarea contractului de muncă și alte provizioane;
- ajustări pentru deprecierea: imobilizărilor, stocurilor și a producției în curs de execuție, creanțelor, investițiilor financiare pe termen scurt.

Pe de altă parte, Codul fiscal recunoaște, în anumite condiții, doar unele provizioane/ajustări, dintre care nu reținem decât:

- a) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;
- b) unele ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți;
- c) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii cu activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute;
- d) provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de

<sup>13</sup> Această asimetrie este din ce în ce mai ignorată de normele contabile internaționale conform cărora, alături de diferențele nefavorabile, se înregistrează și numeroase diferențe favorabile (la investiții imobiliare, la unele active biologice, la multe instrumente financiare...). De altfel, în versiunile de după 2010 ale Cadrului conceptual general pentru raportările financiare emis de IASB, în urma revizuirii vechiului cadru și a eforturilor de convergență cu FASB, prudența nu mai apare explicit în lista caracteristicilor calitative ale informației din situațiile financiare, reproșându-i-se tocmai lipsa de neutralitate a asimetriei în tratarea diferențelor favorabile vs. nefavorabile de valoare...



- aeronave și a componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere a aeronavelor, aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română;
- e) ajustările pentru deprecierea mijloacelor fixe amortizabile constituite pentru situațiile în care sunt distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră și au fost acoperite prin contracte de asigurare;
  - f) provizioane pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului, inclusiv refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra rezultatului contabil din exploatare aferent segmentului de exploatare și producție de resurse naturale;
  - g) provizion constituit trimestrial de ROMATSA, pentru diferența dintre veniturile de exploatare realizate efectiv din activitatea de rută aeriană și costurile efective ale activității de rută aeriană; acest provizion este utilizat pentru acoperirea cheltuielilor de exploatare ce depășesc tariful stabilit anual de Eurocontrol.

La acestea se adaugă o listă întreagă de provizioane specifice activităților de intermediere financiară, de asigurări sau alte instituții financiare (instituții de credit, instituții financiare nebancare, recuperatori de creanțe).

Codul fiscal stabilește regulile de deductibilitate a provizioanelor odată cu cele aferente rezervelor. Deși definițiile contabile ale celor două noțiuni sunt distincte, amintim aici și rezervele deductibile fiscal la constituire:

- rezerva legală, deductibilă în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, plus cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu (revenim, la capitolul destinat impozitului pe profit);
- rezervele reprezentând cota de cheltuieli necesare dezvoltării și modernizării producției de țiței și gaze naturale, rafinării, transportului și distribuției petroliere, precum și cele aferente programului geologic sau altor domenii de activitate, prevăzute prin acte normative, constituite potrivit legii; acestea se includ în veniturile impozabile pe măsura amortizării acestor active sau a scăderii lor din evidență, respectiv pe măsura efectuării cheltuielilor finanțate din această sursă;
- rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare, potrivit prevederilor legale de organizare și funcționare, cu excepția rezervei de egalizare. Pentru contractele de asigurare cedate în reasigurare, rezervele se diminuează astfel încât nivelul acestora să acopere partea de risc rămasă în sarcina asigurătorului, după deducerea asigurării.

Vom exemplifica patru categorii de provizioane/ ajustări.



### 3.3.3.1. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților

Norma fiscală stabilește că aceste provizioane se constituie trimestrial pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv și pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, cu condiția reflectării integrale la venituri a prețului bunurilor livrate ori a lucrărilor și serviciilor executate. Suma recunoscută fiscal este cea prevăzută în contractele încheiate sau cea stabilită prin aplicarea procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate sau serviciilor prestate. Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract. La expirarea perioadei de garanție, dacă mai există sold la provizioanele constituite, acesta se anulează. Este important ca evidența analitică a provizioanelor pentru garanții acordate clienților să se țină pe clienți, pe perioade de garanție și, eventual, pe categorii de bunuri/lucrări pentru care s-au acordat garanțiile.

**Exemplu:** Întreprinderea A vinde bunuri pentru care acordă o perioadă de garanție, în care se angajează să suporte cheltuielile cu remedierea defecțiunilor. Conform contractului, se constituie provizioane în procent de 1,5% din valoarea vânzărilor<sup>14</sup>. În trimestrul 1 din exercițiul curent, vânzările de bunuri pentru care se acordă garanții sunt de 650.000 lei (preț fără TVA). Asta înseamnă că, la sfârșitul semestrului, întreprinderea va constitui provizioane deductibile pentru garanții acordate clienților de  $650.000 \times 1,5\% = 9.750$  lei<sup>15</sup>:

|      |   |      |       |  |       |
|------|---|------|-------|--|-------|
| 6812 | = | 1512 | 9.750 |  | 9.750 |
|------|---|------|-------|--|-------|

Presupunem că, în perioadele următoare, întreprinderea efectuează cheltuieli cu reparațiile la bunurile pentru care a acordat garanție, în valoare de 5.000 lei. Aceste cheltuieli sunt înregistrate după natura lor în conturile de cheltuieli din clasa 6. Pe măsura efectuării lor, se diminuează provizioanele pentru garanții, prin trecerea lor la venituri impozabile<sup>16</sup>:

<sup>14</sup> Trecerea într-un astfel de contract a unei cote de garanție este, totuși, o ipoteză destul de exagerată. Mai degrabă, furnizorul ar putea să se angajeze să acopere toate defecțiunile, astfel încât în contract să apară o cotă de garanție explicită de 100%, ceea ce face ca provizioanele cu pricina să fie deductibile integral.

<sup>15</sup> Din motive de spațiu și având în vedere că cititorii acestei lucrări au deja noțiuni de contabilitate, în articolele contabile care vor urma, vor apărea doar simbolurile conturilor. Verificarea simbol-denumire se poate face prin consultarea planului de conturi preluat din OMFP 1802/2014 și prezentat în anexă. Acolo unde se vor folosi analitice, acestea vor fi foarte sugestive sau va apărea o explicație în textul propriu-zis ori în note de subsol.

<sup>16</sup> Regula generală de recunoaștere fiscală a provizioanelor și a ajustărilor pentru depreciere se poate rezuma astfel:

- provizioanele și ajustările care la constituire au fost deductibile se vor concretiza, la anulare sau la diminuare, în venituri impozabile;
- provizioanele și ajustările nedeductibile la constituire se regăsesc în venituri neimpozabile la anularea sau la diminuarea lor.



|      |   |      |       |  |       |
|------|---|------|-------|--|-------|
| 1512 | = | 7812 | 5.000 |  | 5.000 |
|------|---|------|-------|--|-------|

La expirarea perioadei de garanție, dacă mai există sold la provizioanele constituite, acestea se anulează, prin trecerea lor la venituri impozabile.

**Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție**, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

**Exemplu: a)** O întreprindere de construcții realizează o lucrare și facturează trimestrial clientului valoarea lucrărilor executate, în urma confirmării de către acesta a situațiilor parțiale de lucrări. În contractul încheiat cu clientul se prevede dreptul acestuia de a reține din sumele facturate o cotă de 9,5% cu titlu de garanție de bună execuție. Presupunem că la sfârșitul trimestrului I, firma de construcții facturează unui client persoană fizică 900.000 lei, TVA 21%. O parte de 9,5% din această sumă reprezintă garanție de bună execuție reținută de client pe o perioadă de 2 ani, conform contractului. Existența incertitudinilor cu privire la recuperarea sumelor lăsate ca garanție face ca, la executantul lucrării de construcții, să se constituie trimestrial provizioane pentru garanții de bună execuție, deductibile fiscal. Înregistrările în contabilitatea executantului lucrării se prezintă astfel:

- facturarea parțială la sfârșitul trimestrului I:

|      |   |      |           |  |         |
|------|---|------|-----------|--|---------|
| 4111 | = | %    | 1.089.000 |  | -       |
|      |   | 704  |           |  | 900.000 |
|      |   | 4427 |           |  | 189.000 |

- transferul garanției la creanțe imobilizate, ca urmare a scadenței la mai mult de 12 luni a părții din creanță aferentă garanției reținute de client:

|      |   |     |         |  |         |
|------|---|-----|---------|--|---------|
| 2678 | = | 411 | 103.455 |  | 103.455 |
|------|---|-----|---------|--|---------|

- constituirea provizionului pentru garanții de bună execuție  $9,5\% \times 900.000 = 85.500$  lei (cheltuieli deductibile fiscal):

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 6812 | = | 1512 | 85.500 |  | 85.500 |
|------|---|------|--------|--|--------|

- la expirarea perioadei de garanție, dacă nu au apărut defecțiuni (venitul din provizioane este impozabil, datorită faptului că, la constituire, cheltuiala aferentă a fost deductibilă):

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 5121 | = | 2678 | 103.455 |  | 103.455 |
| 1512 | = | 7812 | 85.500  |  | 85.500  |

**b)** Dacă atât clientul, cât și furnizorul construcției sunt persoane impozabile și dacă obiectul contactului îl reprezintă livrarea unei construcții (produs finit, pentru vânzător), atunci, din punct de vedere al TVA, se aplică măsuri de simplificare<sup>17</sup>, numite adeseori

<sup>17</sup> Acest regim, al taxării inverse a fost valabil la construcții-montaj și în anul 2007. Începând cu 1.01.2008, s-a hotărât, prin OUG 106/2007, să se renunțe la taxarea inversă pentru lucrările de



taxare inversă. Acest regim nu se aplică decât în cazul tranzacțiilor dintre persoane impozabile: executantul facturează construcția la preț fără TVA, totalul de plată din factură fiind egal deci cu prețul fără TVA. Beneficiarul înregistrează recepția ca atare (datoria fiind fără TVA) și recunoaște taxa atât la deductibilă, cât și la colectată ( $4426 = 4427$ ). Reluăm sumele din exemplul de mai sus, considerând că obiectul livrării este o construcție și presupunând că cele două părți implicate sunt persoane impozabile. Articolele contabile și interpretările fiscale se prezintă astfel:

| <i>La furnizorul construcției</i>                                                                                                      | <i>La beneficiarul lucrărilor</i>                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Facturarea sumei de 900.000 lei, în condițiile aplicării măsurilor de simplificare (pe factură nu apare TVA):<br>4111 = 701 900.000 | 1. Primirea facturii de la vânzătorul construcției:<br>212 = 404 900.000                                                   |
| 2. Descărcarea gestiunii cu costul produsului vândut: îl presupunem a fi 555.000 lei:<br>711 = 345 555.000                             | 2. Consemnarea taxei atât la deductibilă, cât și la colectată: $21\% \times 900.000 = 189.000$ lei:<br>4426 = 4427 189.000 |
| 3. Încasarea a 90,5% din sumă:<br>5121 = 4111 814.500                                                                                  | 3. Plata parțială a facturii (mai puțin garanția):<br>404 = 5121 814.500                                                   |
| 4. Transferul sumei aferente garanției la creanțe pe termen lung:<br>267 = 4111 85.500                                                 | 4. Transferul restului de datorie la termen lung:<br>404 = 167 85.500                                                      |
| 5. Constituirea garanției de bună execuție, la nivelul prevăzut în contract:<br>6812 = 1512 85.500                                     |                                                                                                                            |

Pentru continuarea exemplului, ne imaginăm trei scenarii posibile, în funcție de apariția sau nu a unor defecțiuni în perioada de garanție și de remedierea sau nu a acestora de către executant.

| <i>La furnizorul construcției</i>                                                                                            | <i>La beneficiarul lucrărilor</i>                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| <i>i) Nu apar defecțiuni în perioada de garanție, astfel încât la expirarea acesteia se consemnează:</i>                     |                                                                    |
| - primirea banilor rămași la client:<br>5121 = 267 85.500                                                                    | - plata garanției către executant:<br>167 = 5121 85.500            |
| - anularea provizionului, prin trecerea lui la venituri <b>impozabile</b> :<br>1512 = 7812 85.500                            |                                                                    |
| <i>ii) Apar defecțiuni în perioada de garanție și firma de construcții le remediază, cheltuind în acest sens 50.000 lei:</i> |                                                                    |
| - cheltuielile cu remedierea se consemnează după natura lor, în conturile                                                    | Efectuarea remedierilor de către executantul lucrării nu presupune |

construcții-montaj, aceste operațiuni redevenind taxabile în mod obișnuit. Acest din urmă regim normal al TVA a fost aplicat până la 31.12.2015. O altă particularitate a garanțiilor de bună execuție aferente lucrărilor de construcții montaj, valabilă până la 31.12.2006, a fost că exigibilitatea taxei aferente garanțiilor de bună execuție se amâna până la încasarea/plata acesteia, utilizându-se contul 4428 TVA neexigibilă.

## Costel ISTRATE

corespunzătoare din clasa 6: materii prime, consumabile, salarii și cheltuieli sociale, amortizări, servicii de la terți etc., în total 50.000 lei;

- în același timp, se consumă o parte din provizion, având în vedere faptul că s-a realizat riscul pentru care a fost constituit (venit impozabil):

1512 = 7812 50.000

Dacă până la expirarea garanției nu se mai întâmplă nimic, atunci vom avea:

- primirea banilor rămași la client:

5121 = 267 85.500

- anularea diferenței de provizion: 85.500

- 50.000 = 35.500 (la venituri impozabile):

1512 = 7812 35.500

neapărat consemnări în contabilitatea beneficiarului. Acesta va avea de contabilizat doar operațiunile aferente expirării garanției, adică:

- plata garanției către executant:

167 = 5121 85.500

*iii) Apar defecțiuni în perioada de garanție și firma de construcții nu le remediază, ceea ce înseamnă că beneficiarul va suporta el cheltuieli de 50.000 lei pentru reparații:*

- furnizorul (dacă nu a dispărut), va consemna pierderea a 50.000 lei din garanția reținută de beneficiar, ca urmare a neîndeplinirii clauzelor de efectuare a remedierii defecțiunilor din perioada de garanție (cheltuiala este nedeductibilă):

658(654) = 267 50.000

- în același timp, se anulează parțial provizionul, prin trecere la venituri impozabile:

1512 = 7812 50.000

Dacă nu se mai întâmplă nimic până la final, avem:

- primirea banilor rămași la client 85.500 - 50.000:

5121 = 267 35.500

- anularea diferenței de provizion: 85.500

- 50.000 (la venituri impozabile):

1512 = 7812 35.500

- efectuarea cheltuielilor de reparații (executate de terți):

% - 401 60.500

611 50.000

4426 10.500

- executarea garanției lăsate de constructor (venit impozabil):

167 = 758 50.000

La expirarea perioadei de garanție se achită diferența rămasă neexecutată:  
85.500 - 50.000 = 35.000 lei:

167 = 5121 35.500

În practică mai sunt posibile și alte mecanisme de garantare a lucrărilor de construcții, dar regimurile contabil și fiscal al provizioanelor rămân același.

### 3.3.3.2. Ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți

Deductibilitatea fiscală a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor<sup>18</sup> constituite de întreprinderi, cu excepția celor cu activități bancare și asimilate

<sup>18</sup> Până la 31.12.2015, intrau sub incidența acestor reguli doar creanțele clienți apărute din livrarea efectivă de bunuri, servicii și lucrări, nefiind deductibile deprecierea creanțelor apărute din alte tranzacții (avansuri plătite, livrări în comision, intermedieri etc.). De altfel, pentru aceste din urmă categorii de creanțe, Codul fiscal actual stabilește că deductibilitatea este valabilă doar



sau operațiuni pe piețele financiare, este recunoscută atunci când se îndeplinesc următoarele condiții:

- sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței: termenul este foarte lung și este probabil ca, în manualele de politici contabile ale multor firme, condițiile de recunoaștere a deprecierei unor creanțe să țin cont de depășiri ale scadențelor mult mai mici;
- nu sunt garantate de altă persoană: se presupune, probabil, că o creanță garantată poate fi recuperată de la cel care a acordat garanția;
- sunt datorate de o persoană care nu este afiliată contribuabilului<sup>19</sup>: este veche și bine-cunoscută practica autorităților fiscale din toată lumea de a considera că tranzacțiile dintre persoane afiliate sunt suspecte, deoarece există o anumită probabilitate ca ele să se deruleze în alte condiții decât cele de piață. De altfel, organizații internaționale și regionale au emis recomandări sau au impus reglementări în tentativa de a limita efectele negative ale tranzacțiilor dintre persoane afiliate asupra încasărilor bugetare ale statelor.

Limita de deductibilitate a acestei ajustări pentru depreciere a evoluat astfel:

- până la 31.12.2015: 30% din partea de creanță trecută la venituri, adică procentul se aplica doar la suma fără TVA a vânzării și nu se aplica deloc în cazul creanțelor netrecute la venituri, cum sunt cele rezultate din avansuri ori din unele intermedieri;
- între 1.01.2016 și 31.12.2021: 30% din valoarea nominală a creanței, indiferent dacă includea sau nu TVA și indiferent dacă era sau nu trecută, total sau parțial, la venituri;
- începând cu 1.01.2022: inițial s-a eliminat referința la procentul de 30%, așa încât puteam considera că se asigura deductibilitatea a 100% din

dacă au apărut după 1 ianuarie 2016. O schimbare semnificativă apare începând cu 1 ianuarie 2024, în sensul că se introduce o restricție similară cu cea inițială: sunt deductibile doar ajustările aferente creanțelor reprezentând sume datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute, lucrări executate și servicii prestate.

<sup>19</sup> Codul fiscal stabilește că o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv (părinți, copii, bunici, nepoți, frați/surori, străbunici, nepoți de frate/soră, unchi/mătuși);
- b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
- c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă una din ele deține, direct sau indirect, cel puțin 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă poate controla efectiv cealaltă persoană juridică;
- d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă există o a treia persoană care deține, direct sau indirect, cel puțin 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot fiecare din primele două ori dacă le controlează în mod efectiv.



valoarea nominală a creanței, incluzând și TVA, precum și creanțele netrecute la venituri; totuși, Codul fiscal a fost ajustat în 2021, astfel încât procentul de deductibilitate a ajustării pentru deprecierea creanțelor ajunge la 50% din valoarea nominală, începând cu 1.01.2022;

- începând cu 1.01.2024 (și pentru creanțele înregistrate începând cu 1.01.2024), procentul de deductibilitate este de 30% din valoarea ajustărilor (și nu din valoarea creanțelor, ca în perioada 2016-2022), ceea ce limitează recunoașterea fiscală a deprecierei creanțelor; probabil că firmele vor modifica procedurile contabile astfel încât deprecierea să fie la nivelul întregii creanțe, pentru a beneficia de deducerea maximă.

Deprecierea creanțelor comerciale este deductibilă 100%, fără limitarea de 270 zile de depășire a scadenței, atunci când creanțele sunt față de:

- persoane juridice asupra cărora s-a declanșat procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești;
- persoane fizice asupra cărora este deschisă procedura de insolvență pe bază de plan de rambursare a datoriilor, lichidare de active, procedură simplificată.

Diminuarea sau anularea ajustărilor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau în cazul înregistrării acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, ajustările se constată la nivelul valorii acestora influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării lor.

Dacă întreprinderea acceptă să recupereze doar parțial creanța sau dacă nu are posibilitatea recuperării întregii sume, atunci partea la care se renunță ajunge pe cheltuieli, în contul 654 *Pierderi din creanțe și din debitori diverși*. Această din urmă cheltuială este deductibilă pentru partea acoperită de ajustarea pentru depreciere recunoscută fiscal. Recunoașterea fiscală integrală a acestei cheltuieli se asigură explicit, în unul din următoarele cazuri:

- punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;
- procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;
- debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;
- debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;
- debitorul înregistrează dificultăți financiare majore<sup>20</sup> care îi afectează întreg patrimoniul;

<sup>20</sup> Astfel de dificultăți financiare majore sunt cele rezultate din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.



- au fost încheiate contracte de asigurare care permit acoperirea pierderii din creanțe.

**Exemple: a)** În decembrie 2025, întreprinderea (plătitoare de impozit pe profit) constată că un client intern a depășit scadența de plată cu 270 de zile și decide constituirea de ajustări pentru depreciere. Valoarea nominală a creanței (inclusiv TVA) este de 195.480 lei. În contabilitate se înregistrează:

- separarea creanței într-un cont specific:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 4118 | = | 4111 | 195.480 |  | 195.480 |
|------|---|------|---------|--|---------|

- constituirea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor clienți, la nivelul cotei stabilite potrivit manualului de proceduri și politici contabile, cotă pe care o presupunem de 85%:  $85\% \times 195.480 = 166.158$  lei:

|      |   |     |         |  |         |
|------|---|-----|---------|--|---------|
| 6814 | = | 491 | 166.158 |  | 166.158 |
|------|---|-----|---------|--|---------|

Din această sumă, cheltuiala deductibilă este de doar  $30\% \times 166.158 = 49.847,40$  lei, diferența de 116.310,60 lei fiind cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Presupunem că, în anul următor, întreprinderea negociază cu clientul și este de acord să accepte suma de 90.000 lei pentru stingerea creanței:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| %    | = | 4118 | -       |  | 195.480 |
| 5121 |   |      | 90.000  |  |         |
| 654  |   |      | 105.480 |  |         |

În cazul în care clientul nu a fost lichidat ca urmare a falimentului sau nu apare o situație precum începerea unei reorganizări, cheltuiala din contul 654 este deductibilă doar pentru partea acoperită de ajustarea recunoscută fiscal: aceasta înseamnă că, din cele 105.480 lei, este deductibilă fiscal suma de 49.847,40 lei, restul trecându-se pe cheltuieli nedeductibile definitiv. Firma trebuie să comunice în scris clientului că a scos din evidență creanța, în vederea recalculării profitului impozabil la acesta (va crește baza de calcul a impozitului pe profit).

Odată cu stingerea creanței se anulează și ajustările pentru depreciere corespunzătoare - venitul din 7814 este impozabil la impozitul la nivelul cheltuielii deductibile inițial (49.847,40 lei), diferența fiind venit neimpozabil:

|     |   |      |         |  |         |
|-----|---|------|---------|--|---------|
| 491 | = | 7814 | 166.158 |  | 166.158 |
|-----|---|------|---------|--|---------|

**b)** În februarie 2026, clientul B al întreprinderii A este declarat în stare de faliment (există o hotărâre judecătorească în acest sens). A are față de acest client o creanță apărută în septembrie 2025 și a cărei valoare nominală inclusiv TVA este de 54.450 lei (TVA este de 21%). Creanța nu este garantată în nici un fel, așa încât, la data declarării falimentului, A constituie ajustări egale cu 54.450 lei<sup>21</sup>:

<sup>21</sup> La contul de cheltuială cu ajustarea și la cel de ajustare pentru deprecierea creanței, am pus analitic.1, pentru a desemna faptul că sumele respective sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal. Pe de altă parte, am optat și aici pentru alinierea completă a contabilității la fiscalitate, considerând ajustarea contabilă egală cu 100% din valoarea nominală a creanței. O firmă cu proceduri contabile solide știe că, în cazul falimentului clientului, va recupera TVA, deci nu ar trebui să fie surprinzător dacă ajustarea s-ar constitui la nivelul sumei fără TVA:  $54.450/1,21 = 45.000$  lei. În această situație, ajustarea contabilă (45.000 lei) diferă de ajustarea fiscală (53.550 lei), urmărirea acestuia din urmă realizându-se nu prin contabilitate, ci prin registrul de evidență fiscală, atât la nivel de cheltuială, cât și la nivelul venitului.

## Costel ISTRATE

|        |   |       |        |        |
|--------|---|-------|--------|--------|
| 4118   | = | 4111  | 54.450 | 54.450 |
| 6814.1 | = | 491.1 | 54.450 | 54.450 |

După închiderea procedurii de faliment, A mai primește 28.000 lei. Diferența până la valoarea nominală ( $54.450 - 28.000 = 26.450$  lei) devine nerecuperabilă. Pentru că suntem în prezența falimentului unui client, se poate corecta și taxa colectată aferentă părții neîncasate din creanță  $= 26.450 \times (21/121) = 4.591$  lei. Astfel, suma ajunsă pe cheltuieli este de doar  $26.450 - 4.591 = 21.859$  lei:

|                    |   |        |        |        |
|--------------------|---|--------|--------|--------|
| %                  | = | 4118   | -      | 54.450 |
| 5121               |   |        | 28.000 |        |
| 654                |   |        | 21.859 |        |
| 4427               |   |        | 4.591  |        |
| 4427 <sup>22</sup> | = | 4427   | -4.591 | -4.591 |
| 491.1              | = | 7814.1 | 54.450 | 54.450 |

c) Întreprinderea aplică IFRS (este cotate și, în același timp, este filială a unui grup european); la data închiderii exercițiului, cu ocazia inventarierii de la 31.12.2026, constată următoarele deprecieri la creanțele interne:

| Nr. crt. | Nr. de zile de depășire a scadenței | Valoarea nominală a creanțelor (inclusiv TVA) | Depreciere estimată (%) | Valoarea estimată a deprecierei (col. 2 x col. 3/100) |
|----------|-------------------------------------|-----------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------------------------------|
| 0        | 1                                   | 2                                             | 3                       | 4                                                     |
| 1.       | 60 zile                             | A: 178.500                                    | 15%                     | 26.775                                                |
| 2.       | 150 zile                            | B: 52.360                                     | 55%                     | 28.798                                                |
| 3.       | 300 zile                            | C: 15.440                                     | 95%                     | 14.668                                                |
|          | <b>Total</b>                        | <b>246.300</b>                                | <b>-</b>                | <b>70.241</b>                                         |

Din punct de vedere fiscal, la 31.12.2026 este recunoscută doar deprecierea creanțelor a căror scadență este depășită cu mai mult de 270 de zile, în limita a 30% din deprecierea recunoscută contabil, adică  $30\% \times 14.668 = 4.400$  lei. De aici rezultă că totalul contabil al ajustării/provizioanelor de 70.241 lei se repartizează astfel:

- ajustări deductibile 4.400 lei;
- ajustări nedeductibile  $70.271 - 4.400 = 65.841$  lei.

Înregistrarea în contabilitate se poate prezenta astfel<sup>23</sup>:

|        |   |         |         |         |
|--------|---|---------|---------|---------|
| 4118.A | = | 4111.A  | 178.500 | 178.500 |
| 4118.B | = | 4111.B  | 52.360  | 52.360  |
| 4118.C | = | 4111.C  | 15.440  | 15.440  |
| 6814.1 | = | 491.1.C | 4.400   | 4.400   |
| 6814.2 | = | %       | 65.841  | -       |
|        |   | 491.2.A |         | 26.775  |

<sup>22</sup> Debitarea contului 4427 TVA colectată este o operațiune oarecum nefirească, așa încât am mutat suma de 4.591 lei din debit în credit trecând-o cu minus. Se poate face și altfel...

<sup>23</sup> Am adăugat, așa cum ar trebui să se facă în contabilitatea reală, analitice pe fiecare client, păstrând separarea analitică între deductibil și nedeductibil.



|  |         |        |
|--|---------|--------|
|  | 491.2.B | 28.798 |
|  | 491.2.C | 10.268 |

După aceste operațiuni, creanțele vor apărea cu următoarele valori:

- valoarea contabilă netă:  $246.300 - 70.241 = 176.059$  lei;
- valoare fiscală:  $246.300 - 4.400 = 241.900$  lei.

La recuperarea eventuală a creanțelor, trebuie anulate ajustările corespunzătoare și trebuie avut în vedere încă o dată faptul că ajustările deductibile se trec la venituri impozabile, în timp ce ajustările nedeductibile ajung la venituri neimpozabile. În continuare, propun soluții pentru decontarea celor trei creanțe:

| Explicații                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Articole contabile                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A. Pentru prima creanță, a cărei valoare nominală este de 178.500 lei, presupunem că în perioada imediat următoare se recuperează toată suma. Anularea ajustării va duce la apariția unui venit neimpozabil, pentru că la constituire, cheltuiala a fost nedeductibilă.                                                                                                                                                                                          | - încasarea creanței:<br>5121 = 4118.A 178.500<br>- anularea ajustării:<br>491.2.A = 7814.2 26.775                                                                                                                  |
| B1. Pentru a doua creanță, se negociază recuperarea a 43.000 lei. Pentru diferența de $52.360 - 43.000 = 9.360$ lei, propunem mai întâi trecerea pe cheltuieli nedeductibile integral, pentru că nu a existat ajustare deductibilă în legătură cu această creanță.                                                                                                                                                                                               | - încasarea parțială a creanței:<br>% = 4118.B 52.360<br>5121 43.000<br>654 9.360<br>- anularea ajustării pe venituri neimpozabile:<br>491.2.B = 7814.2 28.798                                                      |
| B2. O soluție alternativă, pentru această a doua creanță, ar fi facturarea unei reduceri egale cu suma nerecuperată, operațiune care ar permite ajustarea TVA colectate (21%) și, mai ales, transformarea unei cheltuieli nedeductibile în diminuare de venit impozabil. Pentru aplicarea acestei variante, este necesară existența unei înțelegeri contractuale care să o facă posibilă și care să poată fi opozabilă fiscoului.                                | - factura de reducere:<br>4118.B = % 9.360,00<br>709 -7.735,54<br>4427 -1.624,46<br>- încasarea sumei rămase:<br>5121 = 4118.B 43.000,00<br>- anularea ajustării (venit neimpozabil):<br>491.2.B = 7814.2 28.798,00 |
| C. Pentru a treia creanță, presupunem că se mai recuperează 1.000 lei, restul fiind pierdere. Din cheltuiala de 14.440, partea deductibilă este egală cu ajustarea deductibilă constituită anterior (4.400 lei), diferența de $14.440 - 4.400 = 11.040$ lei fiind nedeductibilă. Anularea ajustării se duce în venit impozabil, pentru partea deductibilă la constituire (4.400 lei) și în venit neimpozabil, pentru diferența de $14.668 - 4.400 = 10.268$ lei. | - încasarea parțială a creanței:<br>% = 4118.C 15.440<br>5121 1.000<br>654 14.440<br>- anularea ajustării pe venituri impozabile și neimpozabile:<br>491.1.C = 7814.1 4.400<br>491.2.C = 7814.2 10.268              |



Încasarea doar a unei părți din creanțe se poate datora și cedării acestora către persoane mai convingătoare în ceea ce privește recuperarea. De cele mai multe ori, o astfel de înstrăinare a creanțelor se face la un preț (mult) sub valoarea lor nominală. Pierderea astfel apărută ajunge tot pe cheltuieli (în 654) și era deductibilă, până la 31.12.2020, în limita unui plafon de 30% din valoarea creanțelor înstrăinate. Începând cu 1.01.2021, această limitare este abrogată, în cazul clienților persoane fizice. În prezent, este valabilă regula potrivit căreia, pentru creanțele cesionate, pierderea netă este deductibilă în limita unui plafon de 30% din valoarea acestei pierderi.

În cazul creanțelor față de clienți-persoane fizice care nu au intrat în procedură de faliment, dar de la care creanțele se recuperează cu dificultate, regimul TVA s-a modificat începând cu 1.01.2021. Până la această dată, taxa colectată aferentă părții din creanță la care se renunța nu se putea ajusta. După această dată, Codul fiscal stabilește că se poate ajusta taxa colectată anterior, pentru creanțele față de alte persoane decât cele afiliate, atunci când contravaloarea totală sau parțială a bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu a fost încasată de la beneficiarii persoane fizice în termen de 12 luni de la termenul de plată stabilit de părți, ori în lipsa acestuia, de la data emiterii facturii. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a intervenit termenul de plată stabilit de părți, ori în lipsa acestuia, a anului următor celui în care s-a emis factura. Ajustarea este permisă numai dacă se face dovada că s-au luat măsuri comerciale pentru recuperarea creanțelor de până la 1.000 lei, inclusiv, respectiv că au fost întreprinse proceduri judiciare pentru recuperarea creanțelor mai mari de 1.000 lei. Atunci când, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate. Ajustarea efectuată se anulează, în cazul creanțelor mai mari de 1.000 de lei, dacă furnizorul/prestatorul renunță la procedurile judiciare întreprinse până la emiterea unei hotărâri definitive.

### ***3.3.3.3. Provizioane pentru refacerea terenurilor, pentru dezafectare imobilizări corporale și pentru reabilitarea mediului***

Trecerea la IFRS a unor firme românești, dar și preluarea în normele naționale a multor elemente specifice standardelor internaționale au făcut ca, în contabilitatea curentă a unor active și datorii, să se aplice criterii mai riguroase de recunoaștere inițială a activelor și a datoriilor. Astfel, după modelele consacrate deja în sistemele de contabilitate și de raportare financiară aplicate de firmele cotate pe piețele financiare relevante, s-a ajuns și la noi să se impună constituirea de provizioane pentru scoaterea din funcțiune a unor imobilizări, încă de la recunoașterea inițială a acestora. Într-adevăr, această datorie cu provizionul pentru dezafectare este sigură încă de la recunoașterea imobilizării care va fi, în viitor, dezafectată, evenimentul hotărâtor în apariția ei



este însăși punerea în funcțiune: ieșirea viitoare de resurse este foarte probabilă, iar evaluarea poate fi credibilă, având în vedere existența unui plan de dezafectare. Spre deosebire de multe alte provizioane recunoscute ca datorii, în conformitate cu OMFP 1802/2014, aceste provizioane pentru dezafectare nu se recunosc inițial integral pe cheltuieli, ca urmare a principiului contabilității de angajamente, cu corolarul său – conectarea cheltuielilor cu veniturile. Or, exploatarea imobilizării va genera efecte pe toată durata exploatării, deci și cheltuielile (inclusiv cele estimate cu dezafectarea) trebui eșalonate pe aceeași durată. Mecanismul contabil propus de normele internaționale pentru rezolvarea acestei probleme este includerea provizionului în valoarea de intrare a unei imobilizări și eșalonarea pe cheltuieli prin intermediul amortizării imobilizării respective. Raționamentul folosit în recunoașterea provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor se poate extinde și în cazul altor tipuri de activități. Este și cazul refacerii terenurilor afectate de exploatarea de rezerve minerale (petrol, gaz, cărbune, minereuri diverse, nisip, pietriș, ape minerale etc.) De altfel, în situațiile financiare ale unor firme românești mari găsim provizioane de acest tip, inclusiv detalii în note despre procedurile și estimările contabile folosite<sup>24</sup>. Totuși, putem să ne așteptăm ca, în contabilitatea unor firme ceva mai puțin expuse (necotate la bursă, fără acționari străini sau români exigenți, fără auditori sau cu auditori înțelegători, fără credite de la bănci internaționale/europene cu pretenții mai serioase în ce privește raportarea financiară), normele contabile să fie aplicate de o manieră ceva mai simplă, prin recunoașterea provizionului doar dacă este recunoscut fiscal, în limita sumelor recunoscute fiscal și la momentele recunoașterii fiscale.

Reglementarea contabilă este dublată aici de reglementările specifice exploatării de resurse minerale. Legea petrolului, de exemplu (nr. 238/2004), stabilește că titularii unui acord petrolier – concesionarii – sunt obligați să prezinte un plan de refacere a mediului și să respecte acest plan, la terminarea/abandonarea lucrărilor. La rândul ei, legea minelor (nr. 85/2003) stabilește o obligație similară de prezentare a unui plan de refacere și de reabilitare a mediului, ca prealabil în obținerea licenței de exploatare; pentru aceste activități de refacere/reabilitare trebuie depuse chiar garanții financiare.

Obligațiile legale de refacere a mediului în cazul exploatarea de resurse minerale, concretizate în provizioane, au fost recunoscute și din punct de vedere fiscal. Codul fiscal stabilește că firmele autorizate să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligate să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului, inclusiv refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de

<sup>24</sup> Putem accesa, de exemplu, situațiile financiare ale unor firme cotate la bursă, cum ar fi OMV Petrom sau Rompetrol, pentru a identifica provizioane pentru dezafectare.



1% aplicate asupra rezultatului contabil din exploatare aferent segmentului de exploatare și producție de resurse naturale. Pentru titularii de acorduri petroliere, desfășurând operațiuni petroliere în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă mai mare de 100 m, cota provizionului constituit pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependințelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului este de 10%, aplicată asupra părții din rezultatul contabil din exploatare aferent segmentului de explorare și producție de resurse naturale ce corespunde acestor perimetre marine și fără a include rezultatul altor segmente de activitate ale contribuabilului, pe toată perioada exploatării petroliere.

Revenind la recunoașterea contabilă a acestor provizioane, cred că soluția principală este cea potrivit căreia provizionul pentru dezafectare/ refacere/ reabilitare se include în valoarea de intrare a imobilizării. Dacă se aplică acest mecanism, se ajunge la o deconectare a contabilității de fiscalitate, în sensul că, la recunoașterea inițială, valoarea contabilă a imobilizării (care include și provizionul), diferă de valoarea fiscală a acestei imobilizări (care nu include provizionul respectiv). De aici va rezulta o diferență între amortizarea contabilă și amortizarea fiscală. În plus, provizionul contabil este recunoscut ca datorie la începerea exploatării, în timp ce provizionul fiscal nu se recunoaște decât eşalonat, dacă rezultatul căruia i se aplică procente de 1% sau de 10% amintite mai sus este pozitiv.

**Exemplu:** Lansarea unei exploatări de resurse minerale are loc la începutul exercițiului curent (N) și întreprinderea (plătitoare de impozit pe profit) estimează cheltuieli cu refacerea terenurilor de 1.000.000 lei, la finalul exploatării (peste 8 ani). Din punct de vedere contabil, provizioanele pentru refacerea terenului trebuie recunoscute în momentul începerii exploatării, pentru că se îndeplinesc criteriile de recunoaștere: există o obligație prezentă rezultată dintr-un eveniment trecut (s-a pus în funcțiune exploatarea și legea obligă la existența planului de refacere a terenului), se estimează credibil, este sigură ieșirea viitoare de resurse. Pentru că perioada de timp dintre constituirea provizionului și efectuarea cheltuielilor aferente este una mare, efectul trecerii timpului este semnificativ. Asta înseamnă că la constituire, valoarea provizionului va fi obținută prin actualizarea sumei de plată viitoare (soluție propusă de OMFP 1802/2014). Presupunem că rata medie de actualizare reținută de firmă este de 5% pe an.

De asemenea, presupunem că firma include provizionul în valoarea de intrare a unui activ imobilizat – o amenajare de teren al cărei cost (fără provizion și facturat de terți) se ridică la 1.500.000 lei, la care se adaugă TVA 21%.

Pentru contabilizarea recunoașterii inițiale a provizionului și a activului imobilizat, stabilim valoarea actualizată a sumei viitoare de plată =  $\frac{1.000.000}{(1+0,05)^8} = 676.839$  lei:

|      |   |      |           |           |
|------|---|------|-----------|-----------|
| %    | = | 404  | -         | 1.815.000 |
| 2112 |   |      | 1.500.000 |           |
| 4426 |   |      | 315.000   |           |
| 2112 | = | 1513 | 676.839   | 676.839   |



Provizionul inițial nu beneficiază de recunoaștere fiscală, deci valoarea sa fiscală este zero (pentru o valoare contabilă de 676.839), în timp ce valoarea fiscală a amenajării de teren este de doar 1.500.000 lei (pentru o valoare contabilă de 2.176.839 lei).

Trecerea pe cheltuieli a provizionului se va realiza indirect, prin amortizarea imobilizării în costul căreia a fost inclus. Amortizarea se face liniar pe 8 ani, adică vom avea o amortizare contabilă anuală de  $2.176.839 / 8 = 272.105$  lei, în timp ce amortizarea fiscală va fi de  $1.500.000 / 8 = 187.500$  lei.

Pentru continuarea exemplului presupunem că, de-a lungul celor 8 ani, diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente exploatarei este repartizată astfel (prezentăm totodată și mărimea provizionului deductibil anual, calculat prin aplicarea procentului de 1% asupra diferenței amintite):

| Anul                      | Venituri de exploatare -<br>Cheltuieli de exploatare | Provizion deductibil<br>pentru refacerea terenului |
|---------------------------|------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| 0                         | 1                                                    | 2 = col. 1 x 1%, când col.<br>1 > 0                |
| N                         | -500.000                                             | 0                                                  |
| N+1                       | 4.000.000                                            | 40.000                                             |
| N+2                       | 7.000.000                                            | 70.000                                             |
| N+3                       | 11.000.000                                           | 110.000                                            |
| N+4                       | 13.000.000                                           | 130.000                                            |
| N+5                       | 16.000.000                                           | 160.000                                            |
| N+6                       | 9.000.000                                            | 90.000                                             |
| N+7                       | 8.500.000                                            | 85.000                                             |
| <b>Total<sup>25</sup></b> | <b>68.000.000</b>                                    | <b>685.000</b>                                     |

Pentru **anul N**, consemnările contabile care ne interesează sunt:

- amortizarea anuală contabilă de 272.105 lei:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 6811 | = | 2811 | 272.105 |  | 272.105 |
|------|---|------|---------|--|---------|

- actualizarea provizionului, la sfârșitul anului; suma de contabilizat se stabilește aplicând rata de actualizare la ultimul sold al contului de provizioane:  $5\% \times 676.839 = 33.842$  lei:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 6861 | = | 1513 | 33.842 |  | 33.842 |
|------|---|------|--------|--|--------|

La **sfârșitul acestui prim an**, elementele de pus în evidență, în vederea stabilirii rezultatului fiscal anual sunt:

- amortizarea contabilă 272.105 lei;
- amortizarea fiscală 187.500 lei;
- provizionul fiscal este zero, deoarece rezultatul de exploatare este negativ.

Raportarea fiscală efectuată de firmă prin declarația de impozit pe profit (cod 101) ține cont de următoarele reguli<sup>26</sup>:

<sup>25</sup> Totalul provizionului s-a calculat doar la diferențele pozitive dintre veniturile și cheltuielile de exploatare, în timp ce totalul rezultatului ține cont și de pierderea din primul an de exploatare.

<sup>26</sup> Anticipăm puțin temele privind impozitul pe profit. Știm că impozitul se stabilește, de regulă, aplicând cota (16%, în prezent) la rezultatul fiscal, dacă acesta este pozitiv. Or, rezultatul fiscal este egal cu Venituri contabile totale - Cheltuieli contabile totale - Deduceri fiscale - Venituri neimpozabile + Cheltuieli nedeductibile.

- la venituri totale se trec veniturile contabile (luate, de preferință, din cartea mare<sup>27</sup>); acestea nu sunt influențate de provizionul/amortizarea din exemplul nostru;
- la cheltuieli totale se trec cheltuielile contabile (este preferabil să le luăm, de asemenea, din cartea mare), între care se regăsesc și cheltuielile cu amortizarea contabilă de 272.105 lei, la acestea se adaugă cheltuielile cu actualizarea provizioanelor, de 33.842 lei;
- la deduceri fiscale (preluate din registrul de evidență fiscală), se trece amortizarea fiscală de 187.500 lei<sup>28</sup>;
- la venituri neimpozabile nu avem nimic generat de activele/datoriile de care de ocupăm;
- la cheltuieli nedeductibile, avem amortizarea contabilă de 272.105 lei și actualizarea provizioanelor de 33.842 lei.

În al doilea an de funcționare (N+1), consemnările sunt:

- amortizarea anuală contabilă, tot de 272.105 lei:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 6811 | = | 2811 | 272.105 |  | 272.105 |
|------|---|------|---------|--|---------|

- actualizarea provizionului, la sfârșitul anului; suma de contabilizat se stabilește aplicând rata de actualizare la ultimul sold al contului de provizioane:  $5\% \times (676.839 + 33.842) = 5\% \times 710.681 = 35.534$  lei:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 6861 | = | 1513 | 35.534 |  | 35.534 |
|------|---|------|--------|--|--------|

Rezultatul exploatării este pozitiv, deci se poate calcula provizion deductibil de  $1\% \times 4.000.000 = 40.000$  lei (găsim suma în tabelul de mai sus). Acest provizion nu se înregistrează explicit în contabilitate, evidența lui fiind ținută doar în registrul de evidență fiscală. Algoritmul aplicat în vederea stabilirii rezultatului fiscal poate arăta astfel, cu implicarea doar a sumelor din exemplu:

| <i>Elementul din formulă și semnul algebric</i> | <i>Suma</i> | <i>Observații</i>                                    |
|-------------------------------------------------|-------------|------------------------------------------------------|
| <b>plus</b> Venituri totale                     |             | Nu ne interesează                                    |
| <b>minus</b> Cheltuieli totale, inclusiv:       |             |                                                      |
| - amortizarea contabilă                         | 272.105     | Am pus doar cheltuielile generate de exemplul nostru |
| - actualizarea provizionului                    | 35.534      |                                                      |
| <b>minus</b> Deduceri fiscale:                  |             |                                                      |
| - amortizarea fiscală                           | 187.500     | Sume neregăsite explicit în contabilitate            |
| - provizion fiscal                              | 40.000      |                                                      |
| <b>minus</b> Venituri neimpozabile              |             | Nu este cazul                                        |
| <b>plus</b> Cheltuieli nedeductibile:           |             |                                                      |
| - amortizarea contabilă                         | 272.105     |                                                      |
| - actualizarea provizionului                    | 35.534      |                                                      |

<sup>27</sup> Putem simplifica, preluând veniturile și cheltuielile din bilanț. Este acceptabil, cu condiția să fim siguri că în creditul conturilor de cheltuieli și în debitul conturilor de venituri nu s-a contabilizat decât închiderea periodică a acestora prin 121 *Rezultatul exercițiului*. Dacă nu avem această certitudine (și, mai ales, dacă avem conturile 711 *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse* și 712 *Venituri aferente costului serviciilor în curs de execuție*), se va prelua din cartea mare suma cu care fiecare cont s-a închis cu 121.

<sup>28</sup> Lectura Codului fiscal (art. 28, al. 17) ne învață că „deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă”. Asta înseamnă că amortizarea contabilă este integral cheltuială nedeductibilă, în timp ce amortizarea fiscală este deducere fiscală. Acest algoritm este confirmat de formularul și algoritmi din declarația 101.



Din acest algoritm, rezultă destul de clar că amortizarea și actualizarea provizionului apar o dată cu semnul minus (la cheltuieli totale) și o dată cu semnul plus (la cheltuieli nedeductibile): ele se compensează, lăsând doar deducerile fiscale ( $187.500 + 40.000 = 227.500$  lei) să influențeze rezultatul fiscal.

În ceilalți ani, înregistrările, calculele și raportările sunt similare, dacă nu se modifică estimările inițiale cu privire la provizion ori la amortizare.

Astfel, la începutul celui de-al optulea an (N+7), soldul lui 1513 este de 952.381 lei (obținut prin actualizarea anuală cu câte 5% din soldul final al anului precedent și din rotunjiri). Presupunem că, la expirarea celor opt ani, se termină exploatarea și se efectuează cheltuielile cu dezafectarea/reabilitarea mediului, în sumă de 1.100.000 lei, facturate de un terț, cu TVA 21%. Contabilizările, pentru anul 8, sunt:

- amortizarea contabilă:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 6811 | = | 2811 | 272.105 |  | 272.105 |
|------|---|------|---------|--|---------|

- actualizarea provizionului =  $5\% \times 952.381 = 47.619$  lei:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 6861 | = | 1513 | 47.619 |  | 47.619 |
|------|---|------|--------|--|--------|

- provizionul fiscal este de 85.000 lei și nu se înregistrează în contabilitate;

- cheltuielile facturate de terț cu dezafectarea/refacerea:

|      |   |     |           |  |           |
|------|---|-----|-----------|--|-----------|
| %    | = | 401 | -         |  | 1.331.000 |
| 628  |   |     | 1.100.000 |  |           |
| 4426 |   |     | 231.000   |  |           |

- anularea provizionului contabil ( $952.381 + 47.619 = 1.000.000$ ):

|      |   |      |           |  |           |
|------|---|------|-----------|--|-----------|
| 1513 | = | 7812 | 1.000.000 |  | 1.000.000 |
|------|---|------|-----------|--|-----------|

- provizionul fiscal anulat este de doar 685.000 lei (îl găsim în registrul de evidență fiscală, drept sumă a provizioanelor fiscale din fiecare an).

Dacă prezentăm din nou, de o manieră simplificată, algoritmul specific rezultatului fiscal, avem:

| Elementul din formulă și<br>semnul algebric   | Suma      | Observații                                                                                                             |
|-----------------------------------------------|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>plus</b> Venituri totale                   | 1.000.000 | Luăm doar venitul din provizion                                                                                        |
| <b>plus</b> Elemente asimilate<br>veniturilor | 685.000   | Această poziție confirmă că provizionul<br>deductibil la recunoașterea inițială este<br>impozabil la anulare/diminuare |
| <b>minus</b> Cheltuieli totale,<br>inclusiv:  |           | Am pus doar cheltuielile generate de<br>exemplul nostru, din care suma de<br>1.100.000 este deductibilă                |
| - refacerea terenurilor                       | 1.100.000 |                                                                                                                        |
| - amortizarea contabilă                       | 272.105   |                                                                                                                        |
| - actualizarea provizionului                  | 47.619    |                                                                                                                        |
| <b>minus</b> Deduceri fiscale:                |           |                                                                                                                        |
| - amortizarea fiscală                         | 187.500   | Sume neregăsite explicit în<br>contabilitate                                                                           |
| - provizion fiscal                            | 85.000    |                                                                                                                        |
| <b>minus</b> Venituri neimpozabile            | 1.000.000 | Venitul contabil din provizioane                                                                                       |
| <b>plus</b> Cheltuieli nedeductibile:         |           | Rămân nedeductibile amortizarea<br>contabilă și actualizarea provizionului                                             |
| - amortizarea contabilă                       | 272.105   |                                                                                                                        |
| - actualizarea provizionului                  | 47.619    |                                                                                                                        |



### **3.3.3.4. Provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri**

Formularea explicită din Codul fiscal spune că sunt deductibile provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii cu activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute. Din această regulă rezultă că trebuie să existe un proiect de închidere și urmărire postînchidere, în lipsa căruia nu se poate obține autorizația de mediu necesară funcționării depozitului, și că provizionul se recunoaște eșalonat, pe măsura perceperii de tarife de la cei care aduc deșeuri la depozitat. Legea invocată de Codul fiscal este OG 2/2021 privind depozitarea deșeurilor. Prin acest act normativ se stabilesc mai multe obligații pentru operatorii autorizați să depoziteze deșeuri, obligații care pot avea consecințe contabile și/sau fiscale. Din punct de vedere al închiderii depozitelor de deșeuri, operatorii suportă costuri pentru construirea și exploatarea depozitelor de deșeuri, pentru închiderea și monitorizarea postînchidere a acestora, costuri pentru constituirea fondului de închidere, precum și o garanție financiară de mediu; toate acestea trebuie acoperite din tariful practicat de operator.

O primă obligație legală, pentru operatorii care depozitează anumite deșeuri, o reprezintă constituirea unei garanții financiare de mediu, înaintea începerii activității de depozitare, sub forma unei scrisori de garanție bancară ori a unui alt instrument de garantare sau prin depunerea, într-un cont la dispoziția Administrației Fondului de Mediu a unei cote procentuale de 10% din valoarea lucrărilor stabilite prin proiectul tehnic al depozitului. Dacă intervine un astfel de virament, atunci în contabilitatea operatorului va apărea o imobilizare financiară (267 = 5121), fără să se contabilizeze imediat vreo cheltuială.

Pe de altă parte, operatorul depozitului este obligat să constituie un fond pentru închiderea și monitorizarea postînchidere a depozitului încă de la începerea activității de depozitare. Banii aferenți acestui fond se păstrează într-un cont bancar la dispoziția Administrației Fondului pentru Mediu. Mecanismul de constituire al fondului se realizează prin depunerea din momentul începerii activității de depozitare a sumei reprezentând cota-parte, repartizată trimestrial, din valoarea lucrărilor de închidere stabilite prin proiectul tehnic de închidere și monitorizare postînchidere, astfel încât la epuizarea capacității/ încetarea activității depozitului valoarea cumulată a acestei sume să corespundă costurilor totale determinate/stabilite prin proiectul de închidere și monitorizare postînchidere. Fondul pentru închiderea și monitorizarea postînchidere a depozitului se alimentează trimestrial. Ne putem imagina că, din punct de vedere contabil, avem tot o imobilizarea financiară, rezultată tot de pe urma unei formule contabile de genul 267 = 5121. Banii din acest fond se întorc la operatorul depozitului de deșeuri, direct sau indirect, pentru achitarea sumelor justificate ca



fiind cheltuite pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului. Sumele astfel defalcate pentru constituirea fondului amintit pot reprezenta valoarea fiscală a provizionului pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului de deșeuri.

Din punct de vedere contabil, faptul că, în vederea obținerii autorizației, este obligatorie existența proiectului tehnic privind închiderea și urmărirea postînchidere ne obligă să recunoaștem datoria aferentă (în sold la 1513) o dată cu începerea exploatării depozitului. Mecanismul contabil este asemănător cu cel descris la categoria precedentă de provizioane:

- provizionul se include în valoarea de intrare a unei imobilizări (amenajare de teren, construcție specială), prin formula  $212 = 1513$ , la valoarea lui actualizată, dacă perioada de exploatare este suficient de lungă, cât să justifice actualizarea; valoarea de intrare rezultată este una contabilă, partea reprezentată de provizion nefiind recunoscută fiscal;

- în fiecare lună/trimestru, se trece pe cheltuieli amortizarea contabilă ( $6811=2812$ ), calculată la valoarea de intrare a imobilizării care include și provizionul; această amortizare reprezintă cheltuiuală nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal;

- dacă este cazul, se actualizează periodic provizionul ( $6861=1513$ ), cheltuiuala fiind nedeductibilă;

- amortizarea fiscală a imobilizării suport pentru provizion se calculează la valoarea de intrare fără provizion, se consemnează în registrul de evidență fiscală și reprezintă deducere fiscală în calculul rezultatului fiscal;

- provizionul deductibil, stabilit în funcție de sumele percepute de la clienți, este consemnat și el extracontabil, în registrul de evidență fiscală și va reprezenta, de asemenea, deducere fiscală în declarația 101;

- la umplerea depozitului și demararea operațiunii de închidere și de urmărire postînchidere, provizionul contabil se trece la venituri ( $1513=7812$ ), pe măsura efectuării cheltuielilor respective - veniturile fiind neimpozabile;

- provizionul fiscal, din registrul de evidență fiscală, se transferă și el la elemente asimilate veniturilor, pentru a fi impozitat, având în vedere deducerea lui fiscală pe măsura exploatării depozitului de deșeuri.

**Exemplu:** Firma colectează și depozitează deșeuri, fiind autorizată în acest sens, prin contractul de delegare a gestiunii serviciului de salubritate prin concesiune. La începutul lui ianuarie N, la punerea în funcțiune a depozitului de deșeuri, costul construcției speciale edificate în acest sens se ridică la 2.000.000 lei (până la această dată, lucrările au fost contabilizate la imobilizări în curs). Valoarea lucrărilor de închidere/urmărire postînchidere stabilită prin proiectul tehnic al depozitului este de 1.002.000 lei. Pentru 10% din această sumă, firma trebuie să constituie garanție în favoarea AFM; presupunem că, pentru aceasta, firma obține o scrisoare de garanție bancară. Durata estimată de viață a depozitului este de 15 ani și rata de actualizare folosită de firmă este de 10%/an. Tarifele calculate de firmă și percepute de la clienți țin cont și de componenta de provizion ori de fond de garantare. Trimestrial, firma virează cota parte de  $1.002.000 / (15 \times 4) = 16.700$  lei, în contul deschis pentru evidența fondului pentru închiderea și monitorizarea



postînchidere a depozitului de deșeuri; suma se actualizează anual cu rata oficială a inflației, dar și în funcție de modificările aduse proiectului inițial.

Estimarea inițială privind costurile de închidere poate să se modifice, de-a lungul celor 15 ani, în funcție de diverși factori. Orice modificare a acestor costuri va duce la ajustarea provizionului și a garanției virate trimestrial. În ce privește ajustarea provizionului, contabilizarea acesteia se face prin creșterea/scăderea contului de provizion, în corespondență cu contul de imobilizare corporală în costul căreia a fost inclus. Dacă firma reevaluează imobilizările respective, atunci contabilizarea ajustării provizionului se face, de regulă, în corespondență cu contul de rezerve din reevaluare, în limita soldului acestuia.

Pentru contabilizarea unora din operațiunile aferente funcționării depozitului de deșeuri, putem avea:

| Nr. crt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Data  | Explicația                                                                                                                                                                                                                                          | Formula contabilă | Sume         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------|
| 1)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | ian.N | Recepția finală a construcției aferente depozitului de deșeuri                                                                                                                                                                                      | 212 = 231         | 2.000.000,00 |
| 2)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | ian.N | Includerea în costul construcției a valorii actualizate a provizionului privind închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului de deșeuri: $\frac{1.002.000}{(1+0,10)^{15}} = 239.870,83$ lei.                                                 | 212 = 1513        | 239.873,83   |
| După această înregistrare, costul construcției este de 2.239.870,83 lei. Această sumă reprezintă valoarea contabilă a imobilizării; provizionul inițial inclus în acest cost nu este deductibil fiscal imediat, astfel încât valoarea fiscală a construcției este de doar 2.000.000 lei. Pe durata de viață, valoarea contabilă diferă de valoarea fiscală și, deci, amortizarea contabilă diferă de amortizarea fiscală. Deducerea fiscală a provizionului are loc pe măsură ce se facturează servicii de depozitare a deșeurilor, la nivelul cotelor de provizion incluse în tarifele facturate. De aici rezultă că regimul fiscal al provizionului este diferit de regimul lui contabil. |       |                                                                                                                                                                                                                                                     |                   |              |
| 3)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | ian.N | Constituirea garanției în favoarea AFM, prin scrisoare de garanție bancară, la nivelul a 10% din costurile estimate cu închiderea depozitului.                                                                                                      | 8011              | 100.200,00   |
| 4)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | ian.N | Virarea cotei trimestriale de contribuție la fondul pentru închiderea și monitorizarea postînchidere a depozitului. Imobilizarea acestor bani se face într-un cont purtător de dobândă.                                                             | 267 = 5121        | 16.700,00    |
| 5)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | feb.N | Amortizarea contabilă lunară este de $2.239.870,83 / (15 \times 12) = 12.444,73$ lei. Nu trebuie să uităm că, în registrul de evidență fiscală, se consemnează amortizarea lunară fiscală, în sumă de $2.000.000 / (15 \times 12) = 11.111,11$ lei. | 6811=2812         | 12.443,73    |
| 6)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | mar.N | Amortizarea contabilă pe martie.                                                                                                                                                                                                                    | 6811=2812         | 12.443,73    |



Dacă firma este plătitoare de impozit pe profit și dacă nu a optat pentru mecanismul plăților anticipate, atunci, la sfârșitul lui martie, va face calculul rezultatului fiscal, în care va avea de ținut cont de următoarele:

- cheltuială totală cu amortizarea:  $2 \times 12.443,73$  lei;
- cheltuială nedeductibilă egală cu amortizarea contabilă:  $2 \times 12.443,73$  lei;
- deducere fiscală egală cu amortizarea fiscală:  $2 \times 11.111,11$  lei;
- deducere fiscală egală cu provizionul deductibil, calculat la nivelul cotelor incluse în tarifele facturate în primul trimestru, pentru depozitarea deșeurilor;

|     |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |               |            |
|-----|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|------------|
| 7)  | apr.N   | Amortizarea contabilă pe aprilie.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | $6811=2812$   | 12.443,73  |
| 8)  | apr.N   | Virarea celei de-a doua cote trimestriale la fondul la dispoziția AFM.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | $267 = 5121$  | 16.700,00  |
| ... |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |               |            |
| 9)  | dec.N   | Amortizarea contabilă pe decembrie.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | $6811 = 2812$ | 12.443,73  |
| 10) | dec.N   | Actualizarea provizionului, avînd în vedere trecerea unui an de la constituirea lui: $10\% \times 239.870,83 = 23.987,08$ lei. Cheltuiala este nedeductibilă. Soldul lui 1513 devine $239.870,83+23.987,08 = 263.857,91$ lei.                                                                                                                                                                  | $6861 = 1513$ | 23.987,08  |
| 11) | ian.N+1 | Virarea sumei trimestriale la dispoziția AFM, cu actualizarea la inflație, considerînd o rată a inflației pe exercițiul N egală cu 13%: $16.700 \times 1,13 = 18.871$ lei.                                                                                                                                                                                                                     | $267 = 5121$  | 18.871,00  |
| ... |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |               |            |
| 12) | dec.N+1 | Amortizarea pe luna curentă                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | $6811=2812$   | 12.443,73  |
| 13) | dec.N+1 | Actualizarea provizionului $10\% \times 263.857,91 = 26.385,79$ lei. Soldul lui 1513 ajunge la $263.857,91 + 26.385,79 = 290.243,70$ lei.                                                                                                                                                                                                                                                      | $6861=1513$   | 26.385,79  |
| 14) | dec.N+1 | Presupunem că estimarea privind costurile de închidere și urmărire postînchidere a depozitului se modifică, trecînd de la 1.002.000 la 1.200.000 lei, iar rata de actualizare devine 8%. Valoarea actualizată a provizionului ajunge la: $\frac{1.200.000}{(1+0,08)^{13}} = 441.237,51$ lei, față de soldul lui 1513, de 290.243,70 lei. Adăugăm diferența și la provizion, și la imobilizare. | $212 = 1513$  | 150.993,81 |
| 15) | ian.N+2 | Recalculez și suma trimestrială de virat în fondul la dispoziția AFM, pentru trimestrele rămase. Considerăm că actualizarea sumei a ținut cont și de rata inflației:                                                                                                                                                                                                                           | $267 = 5121$  | 20.340,69  |

|     |         |                                                                                                                                                                                                                       |           |           |
|-----|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
|     |         | $1.200.000 - (4 \times 16.700 + 4 \times 18.871)$<br>$/ (13 \times 4) = 20.340,69 \text{ lei}$                                                                                                                        |           |           |
| 16) | ian.N+2 | Amortizarea contabilă se<br>recalculează raportînd valoarea<br>rămasă la durata rămasă, adică<br>$(2.239.870,83 + 150.993,81 - 23 \times$<br>$12.443,73) / (15 \times 12 - 23) =$<br>$2.104.658,92 / 157 = 13.405,47$ | 6811=2812 | 13.405,47 |
| ... |         |                                                                                                                                                                                                                       |           |           |

### 3.3.4. Convergențe și divergențe fiscale în contabilitatea de angajamente

Schimbarea (începînd cu 2015) a denumirii contabile a acestui principiu, din independența exercițiilor în contabilitatea de angajamente, nu-i schimbă sensul și nici nu-l face mai ușor de aplicat. Principalele lui consecințe se regăsesc în obligația conectării veniturilor cu cheltuielile care le-au generat. Altfel spus, eforturile (cheltuielile) trebuie puse față în față cu efectele (veniturile) pe care le generează. Criteriile de recunoaștere contabilă a veniturilor și a cheltuielilor sunt dificil de generalizat, dar putem spune că venitul apare atunci când firma se îmbogățește și cheltuiala apare, de regulă, o dată cu venitul. Aceste reguli contabile reprezintă punct de plecare în stabilirea veniturilor impozabile (în cazul microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit) sau în stabilirea rezultatului fiscal, în cazul impozitului pe profit. Formulările explicite din Codul fiscal sunt:

- la impozitul pe profit: „rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”;
- la impozitul pe venit: „baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad [...]”.

Opțiunile în aplicarea contabilității de angajamente pot fi stabilite diferit, de entități diferite, dar acest lucru este normal, cu condiția ca procedurile respective să fie aplicate consecvent de la un exercițiu la altul.

Pot apărea unele implicații fiscale ale opțiunilor în materie de contabilitate de angajamente. De exemplu, recunoașterea pe cheltuieli a unei imobilizări cu durată de viață finită se face prin intermediul amortizării. Unele firme ar putea reține argumente fiscale în alegerea elementelor necesare calculului amortizării: durata de amortizare ori regimul de amortizare. În alt context, e posibil ca firma să opteze pentru recunoașterea cât mai rapidă unor cheltuieli, astfel încât să diminueze rezultatul contabil (și pe cel fiscal) cât mai repede, obținînd un ușor avantaj din amânarea în timp a plății unei părți de impozit pe profit.



O repartizare diferită în timp a cheltuielilor contabile față de eșalonarea fiscală a acelorași cheltuieli poate apărea în cazul costurilor îndatorării. Din punct de vedere contabil, acestea rămân în sarcina perioadei în care au apărut sau se includ în valoarea de intrare a unor active cu ciclu lung de fabricație, dacă este cazul. Din punct de vedere fiscal, însă, recunoașterea cheltuielilor cu aceste dobânzi poate fi anulată sau amânată până la îndeplinirea unor condiții (o să revenim).

O altă sursă de dificultăți în ceea ce privește principiul contabil al independenței exercițiilor o reprezintă recunoașterea costurilor legate direct sau indirect de achiziția unor bunuri (vezi, mai jos, subcapitolul referitor la costul istoric): când să fie acestea recunoscute pe cheltuieli: la achiziție sau la consumul bunurilor sau în alte momente...

### **3.3.5. Intangibilitatea bilanțului contabil, corectarea de erori și declarațiile fiscale**

Conform OMFP 1802/2014 – care preia regulile de bază din directiva europeană a 34-a – intangibilitatea bilanțului înseamnă că bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar coincide cu bilanțul de închidere a exercițiului imediat precedent. Regula este valabilă și pentru celelalte componente ale situațiilor financiare, dacă este cazul: cont de profit și pierdere, situația variațiilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie și componente ale notelor. Știm că situațiile financiare prezintă informațiile, de regulă, pe două coloane. În formatul oficial de situații financiare impus de autoritățile române, pentru exercițiul 2025, cele două coloane se referă la:

- în bilanț: 1.01.2025 și 31.12.2025;
- în contul de profit și pierdere: rulaje pe 2024 și rulaje pe 2025.

Intangibilitatea înseamnă că, în bilanțul pe 2025, coloana de cifre pentru 1.01.2025 trebuie să coincidă cu coloana de cifre pentru 31.12.2024, din bilanțul pe 2024. În contul de profit și pierdere pe 2025, coloana de 2024 trebuie să coincidă cu coloana de 2024 din contul de profit și pierdere pe 2024.

Efecte ale intangibilității pot apărea atunci când, într-un exercițiu, corectăm erori semnificative sau schimbăm politici contabile. Corectarea unei erori semnificative din exercițiile precedente, dacă afectează veniturile și cheltuielile, se contabilizează prin intermediul contului de rezultat reportat (1174) și nu cu ajutorul conturilor de venituri și de cheltuieli ale perioadei curente. Situațiile financiare publicate pentru exercițiul în care s-a făcut eroarea nu se modifică! Dacă această corecție are și efecte fiscale, Codul fiscal spune că erorile care afectează rezultatul reportat se raportează fiscal prin depunerea unei declarații rectificative pentru anul/anii la care se referă, corectând rezultatele fiscale ale exercițiului/exercițiilor precedente aferente.

În cazul schimbării de metode contabile, am văzut mai sus (la principiul permanenței metodelor) că regula contabilă permite o astfel de acțiune, cu



condiția să fie justificată prin obținerea de informații mai credibile și mai relevante sau, mai probabil, prin schimbarea categoriei în care se încadrează firma respectivă. Din punct de vedere al tehnicii contabile, efectele schimbării de metodă trebuie să fie retroactiv<sup>29</sup>, adică se contabilizează prin intervenția contului de rezultat reportat (1173). Chiar dacă cifrele pe anii trecuți se schimbă, situațiile financiare deja făcute publice nu mai pot fi modificate. Pentru a nu complica lucrurile, considerăm că este util ca schimbarea de metodă să se opereze, atunci când este posibil, la trecerea de la un exercițiu financiar la altul.

Am văzut deja că, din punct de vedere al impozitului pe profit, metodele contabile – cu trimitere doar la evaluarea stocurilor la ieșire – sunt recunoscute la calculul rezultatului fiscal, fără să se facă vreo precizare cu privire la recunoașterea/nerecunoașterea schimbării respective.

**Exemplu:** Presupunem că firma A aplică LIFO pentru evaluarea stocurilor de materii prime și că, la închiderea lui 2026, soldul lui 301 ajunge la 150.000 lei. În 2026, firma a fost preluată de un grup care întocmește situații financiare consolidate și a cărui societate mamă este cotate la bursă. Grupul aplică IFRS și, pentru a simplifica operațiunile de omogenizare necesare pentru retratarea la IFRS a situațiilor financiare ale firmei românești A, o obligă pe aceasta să schimbe metoda de evaluare a stocurilor, trecând de la LIFO la FIFO. Firma A decide că această schimbare se va face la deschiderea exercițiului 2027 și calculează valoarea stocului de materie primă la care s-ar fi ajuns dacă se aplica FIFO dintotdeauna: această valoare este de 169.000 lei și contabilizarea ei la 1 ianuarie 2027, se poate face astfel:

|     |   |      |        |  |        |
|-----|---|------|--------|--|--------|
| 301 | = | 1173 | 19.000 |  | 19.000 |
|-----|---|------|--------|--|--------|

Dacă presupunem că toate aceste materii prime se consumă în 2027 (601 = 301), cheltuiala de 169.000 lei este deductibilă, deci și suma trecută în creditul lui 1173 este impozabilă. Pentru aceasta, soluția este ca, în registrul de evidență fiscală, suma de 19.000 lei să fie considerată element asimilat veniturilor impozabile.

### 3.3.6. Evaluare separată și necompensare în contabilitate și în fiscalitate

Evaluarea separată a activelor și a datoriilor este necesară, printre altele, și pentru a evita compensarea diferențelor favorabile de evaluare cu cele nefavorabile. Regimul contabil al celor două categorii de diferențe este diferit și nerespectarea acestui principiu poate duce la raportarea unor informații neconforme. Efecte fiscale pot apărea având în vedere regimul cheltuielilor și al veniturilor eventuale apărute cu ocazia evaluării periodice a activelor și a datoriilor individuale. De exemplu, dacă firma face reevaluarea imobilizărilor (vezi mai jos, la sub-capitolul 6.5.1.5.), fiecare element individual de imobilizare trebuie evaluat separat pentru că reevaluările pozitive (concretizate în sold la

<sup>29</sup> Teoretic, din punct de vedere al cifrelor raportate, ar trebuie să se ajungă la o situație în care să pară că noua metodă se aplică dintotdeauna.



105) sunt recunoscute fiscal, în timp ce reevaluările negative (nu rămâne sold la 105, ba chiar intervine un cont de cheltuială) nu sunt recunoscute fiscal.

În cazul necompensării, din punct de vedere fiscal, poate prezenta importanță eventuala compensare între venituri și cheltuieli, dacă:

- în cazul impozitului pe profit, veniturile și cheltuielile respective au regimuri fiscale diferite: venit impozabil și cheltuială nedeductibilă sau venit neimpozabil și cheltuială deductibilă;
- în cazul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, compensarea unui venit ar scădea baza de calcul a impozitului.

Mult timp, în lipsa unei soluții contabile explicite, regula fiscală – la TVA – a reprezentat o bună referință în contabilizarea schimburilor de bunuri/servicii. Chiar prima reglementare românească în domeniu (OG 3/1992) stabilește că schimburile de bunuri au efectul a două livrări separate: astfel, fiecare din părțile implicate în schimb colectează taxă (pentru ceea ce dă la schimb) și deduce taxă (pentru ceea ce primește la schimb). Până la intrarea în vigoare a OMFP 3055/2009 norma contabilă nu spunea nimic despre schimburi de bunuri. Începând cu 1 ianuarie 2010, la descrierea principiului necompensării, se stabilește și regulă contabilă pentru schimburi: „în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/ intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor”. Regula are meritul că este foarte simplă, dar poate avea unele consecințe fiscale nefavorabile firmelor implicate în astfel de operațiuni. De exemplu, dacă firma este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și face schimb de mărfuri/produse similare cu altă firmă, atunci va recunoaște venitul de două ori: o dată la efectuarea schimbului și a doua oară la vânzarea bunurilor primite către terți. Acest lucru conduce la creșterea artificială a bazei de impozitare pentru impozitul pe venit. Dacă firma este plătitoare de impozit pe profit, atunci schimbul va duce la contabilizare de venituri, probabil mai mari decât de cheltuielile aferente, ceea ce face ca, în perioada în care se face schimbul, să apară un profit impozabil care, din punct de vedere economic, este profit nerealizat, în măsura în care bunurile primite la schimb nu au fost vândute până la sfârșitul perioadei.

### 3.3.7. Prevalența economicului asupra juridicului și prevalența fiscalului asupra formalului

În norma contabilă românească actuală (OMFP 1802/2014), formularea exactă a acestui principiu este *contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză*. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în



105) sunt recunoscute fiscal, în timp ce reevaluările negative (nu rămâne sold la 105, ba chiar intervine un cont de cheltuială) nu sunt recunoscute fiscal.

În cazul necompensării, din punct de vedere fiscal, poate prezenta importanță eventuala compensare între venituri și cheltuieli, dacă:

- în cazul impozitului pe profit, veniturile și cheltuielile respective au regimuri fiscale diferite: venit impozabil și cheltuială nedeductibilă sau venit neimpozabil și cheltuială deductibilă;
- în cazul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, compensarea unui venit ar scădea baza de calcul a impozitului.

Mult timp, în lipsa unei soluții contabile explicite, regula fiscală – la TVA – a reprezentat o bună referință în contabilizarea schimburilor de bunuri/servicii. Chiar prima reglementare românească în domeniu (OG 3/1992) stabilește că schimburile de bunuri au efectul a două livrări separate: astfel, fiecare din părțile implicate în schimb colectează taxă (pentru ceea ce dă la schimb) și deduce taxă (pentru ceea ce primește la schimb). Până la intrarea în vigoare a OMFP 3055/2009 norma contabilă nu spunea nimic despre schimburi de bunuri. Începând cu 1 ianuarie 2010, la descrierea principiului necompensării, se stabilește și regulă contabilă pentru schimburi: „în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/ intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor”. Regula are meritul că este foarte simplă, dar poate avea unele consecințe fiscale nefavorabile firmelor implicate în astfel de operațiuni. De exemplu, dacă firma este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și face schimb de mărfuri/produse similare cu altă firmă, atunci va recunoaște venitul de două ori: o dată la efectuarea schimbului și a doua oară la vânzarea bunurilor primite către terți. Acest lucru conduce la creșterea artificială a bazei de impozitare pentru impozitul pe venit. Dacă firma este plătitoare de impozit pe profit, atunci schimbul va duce la contabilizare de venituri, probabil mai mari decât de cheltuielile aferente, ceea ce face ca, în perioada în care se face schimbul, să apară un profit impozabil care, din punct de vedere economic, este profit nerealizat, în măsura în care bunurile primite la schimb nu au fost vândute până la sfârșitul perioadei.

### 3.3.7. Prevalența economicului asupra juridicului și prevalența fiscalului asupra formalului

În norma contabilă românească actuală (OMFP 1802/2014), formularea exactă a acestui principiu este *contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză*. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în



evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora. OMFP 1802/2014 oferă și o listă de situații de aplicare a principiul prevalenței economicului asupra juridicului:

- încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar;
- recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente;
- încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație;
- recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans;
- recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare;
- încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Și din punct de vedere fiscal apar situații de prevalență a fondului asupra formei juridice. Astfel, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia<sup>30</sup>. Exemple de retratări fiscale în această direcție sunt: regimul contribuabililor inactivi; separarea activități dependente/activități independente; stabilirea bazei de impozitare și a altor elemente fiscale în cazul tranzacțiilor dintre persoane afiliate.

### **3.3.7.1. Contribuabili inactivi**

Conform Codului de procedură fiscală, un contribuabilul este declarat inactiv dacă se află în una dintre următoarele situații:

- a) nu își îndeplinește, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

<sup>30</sup> Autoritatea fiscală este obligată să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.



- b) se sustrage controalelor efectuate de organul fiscal central prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;
- c) organul fiscal constată că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat;
- d) inactivitate temporară înscrisă la registrul comerțului;
- e) durata de funcționare a societății este expirată;
- f) societatea nu mai are organe statutare;
- g) durata deținerii spațiului cu destinația de sediu social este expirată;
- h) nu are cont de plăți în România sau un cont deschis la o unitate a Trezoreriei Statului;
- i) nu a depus situații financiare anuale în termen de 5 luni de la îndeplinirea termenului legal pentru depunerea acestora.

Codul fiscal stabilește că, dacă desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, contribuabilii declarați inactivi sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului.

În situația în care inactivitatea și reactivarea unui contribuabil sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile contribuabilului reactivat vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul reactivării. Dacă inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile contribuabilului reactivat, aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul reactivării. În cazul cumpărătorilor de la un contribuabil inactiv, la redevenirea acestuia ca activ din punct de vedere fiscal, beneficiarii vor lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul reactivării furnizorului, sau, dacă inactivitatea și reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative, iar cheltuielile respective aferente perioadei de



inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, începând cu trimestrul declarării reactivării.

Tot o formă de inactivitate fiscală apare și atunci când unui contribuabil i **se anulează codul de înregistrare în scopuri de TVA** (art. 316, al. 11 din Codul fiscal). Pe perioada anulării, firma respectivă nu poate deduce taxa aferentă achizițiilor efectuate, dar este supusă obligației de plată a TVA colectate. Pe de altă parte, cumpărătorii de bunuri și servicii de la un astfel de contribuabil cu codul de TVA anulat, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului. Totuși, în cazul redobândirii codului de înregistrare în scopuri de TVA, persoana impozabilă respectivă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. După reînregistrarea în scopuri de taxă, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi (retroactiv) în care înscriu distinct taxa colectată în perioada respectivă, neînregistrate în decontul de taxă. În ceea ce-l privește pe beneficiarul bunurilor și serviciilor cumpărate de la un contribuabil căruia i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, după reînregistrarea acestuia ca plătitor de TVA, beneficiarii își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective din perioada de anulare, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator retroactiv, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

### ***3.3.7.2. Activități dependente/independente***

Autoritățile fiscale au descoperit că unele persoane fizice evită întocmirea de contracte de muncă în relația cu persoane juridice, apelând la contracte de prestări de servicii, după ce s-au organizat ca persoane fizice autorizate. Pentru că sumele plătite în aceste situații pot fi importante, dacă acestea nu sunt considerate salarii, înseamnă că impozitul pe salarii și contribuțiile sociale nu se achită decât la un nivel minim. Este motivul pentru care autoritatea fiscală a stabilit că aspectul formal (contractul) dintre părți nu este esențial pentru a califica o activitate ca fiind dependentă sau independentă<sup>31</sup>. În consecință, indiferent de forma și conținutul contractului dintre o persoană fizică și un client al acesteia, activitatea este recunoscută ca independentă (adică nu se

<sup>31</sup> Activitatea dependentă este cea specifică relației angajator-angajat și dă naștere unui salariu supus integral obligațiilor fiscale și sociale aferente. Dimpotrivă, activitatea independentă nu se asimilează salariilor, având un regim fiscal specific.



supune imediat obligațiilor sociale și fiscale privind salariile) doar dacă se îndeplinesc 4 din următoarele 7 condiții:

- persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- persoana fizică are libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice;
- activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
- persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;

Dacă nu se îndeplinesc 4 din aceste 7 condiții, activitatea este reîncadrată ca dependentă și prețul plătit este asimilat automat unui salariu, cu consecințele fiscale corespunzătoare.

Din 2018, prin trecerea contribuțiilor sociale în sarcina angajatului, obligațiile PFA privind contribuțiile sociale se recalibrează, în sensul că realizarea de venituri anuale sub un anumit plafon face ca achitarea de obligații sociale să fie opțională, în timp ce depășirea plafonului generează obligații privind contribuțiile sociale, prin aplicarea cotelor specifice la niște niveluri minime, cu opțiunea de a se plăti la nivelul venitului net realizat. Și în aceste condiții, reîncadrarea activității ca dependentă poate avea efecte importante în sensul măririi semnificative a contribuțiilor datorate, pentru veniturile de peste nivelul salariului minim pe economie.

**Exemplu:** Pentru a identifica impactul fiscal al încadrării fiscale a relației dintre un informatician și angajatorul său, atunci când acesta devine persoană fizică autorizată ori își organizează activitatea ca societate fără salariați, presupunem că salariul net pe care l-ar putea încasa lunar angajatul este, în medie, de 2.000 euro, la un curs mediu de 5,10 lei/euro. Simulările prezentate mai jos se bazează pe cele mai simple situații și pot fi complicate/ajustate de intervenția altor variabile.

a) În cazul angajării informaticianului cu contract de muncă, un salariu net de 2.000 euro pe lună conduce la costuri totale ale angajatorului, calculate astfel:

- suma de 10.200 lei conduce sigur la un salariu brut care nu beneficiază de deducere personală, deci obligațiile fiscale sunt contribuția asiguratorie pentru muncă (2,25%, în sarcina angajatorului), contribuția la asigurările sociale (25%,



în sarcina angajatului) și contribuția la asigurările de sănătate<sup>32</sup> (10%, în sarcina angajatului); la acestea se adaugă impozitul pe salarii de 10% din baza de calcul (presupunem că nu există alte elemente decât CAS și CASS care se scad din venitul brut, în vederea stabilirii bazei de calcul a impozitului);

- salariul net = venitul brut (Vb) - CAS - CASS - impozit pe salarii =  $Vb - 25\% \times Vb - 10\% \times Vb - 10\% \times (Vb - CAS - CASS) = Vb - 0,415 \times Vb = 0,585 Vb$ ;
- salariul net =  $0,585 \times Vb$ , deci  $Vb = 10.200 / 0,585 = 17.436$  lei;
- dacă adăugăm și CAM, ajungem a un cost salarial total de  $17.436 + 392 = 17.828$  lei/lună, adică 213.936 lei/an, echivalentul a cam 41.950 euro, pentru un salariu net de 122.400 lei/an.

b) Dacă angajatorul îl convinge pe angajat să se înregistreze ca persoană fizică autorizată (PFA), atunci, pentru un net de 2.000 euro pe lună în 2026 (pentru simplificare, considerăm cheltuielile deductibile obișnuite ca fiind zero), adică 24.000 euro pe an (122.400 lei), suma pe care ar trebui să o primească fostul angajat se poate stabili astfel:

- impozitul pe veniturile din activități independente este de 10%, deci baza de calcul ar trebui să fie un venit net /  $(1 - 0,10) = \text{venit net} / 0,90 = 122.400 / 0,90 = 136.000$  lei; impozitul devine  $10\% \times 136.000 = 13.600$  lei;
- venitul net trebuie să țină cont și de contribuțiile sociale ale PFA<sup>33</sup>; pentru CAS, verificăm numărul de salarii minime:  $136.000 / 4.050 = 33,58 > 24$ , deci CAS minimă este de  $25\% \times 24 \times 4.050 = 24.300$  lei; pentru CASS, venitul net este mai mic decât 72 de salarii minime, deci se calculează CASS la nivelul venitului net efectiv:  $10\% \times 136.000 = 13.600$ ; suma pe care persoana fizică autorizată o va factura este de  $122.400 + 13.600 + 24.300 + 13.600 = 173.900$  lei;

c) Organizarea ca societate fără angajați obligă la plata impozitului pe profit și a impozitului pe dividende. Astfel, dividendul net al trebui să fie egal cu 122.400 lei. Persoana fizică care obține venituri din investiții (inclusiv din dividende) nu datorează CAS, ci doar CASS: cota este de 10% și se aplică unei baze de calcul în funcție de dimensiunea venitului<sup>34</sup>: în cazul nostru  $122.400 / 4.050 = 30,22 > 24$ , deci CASS =  $10\% \times 24 \times 4.050 = 9.720$  lei. Dividendul de încasat este deci de  $122.400 + 9.720 = 132.120$  lei. La un impozit pe dividende de 16%, dividendul brut declarat de firmă trebuie să fie de  $132.120 / (1 - 0,16) = 157.286$  lei (impozit pe dividende =  $16\% \times 157.286 = 25.166$  lei). În lipsa unor cheltuieli deductibile,

<sup>32</sup> În continuare, vom desemna aceste contribuții prin acronimele CAM, CAS și CASS, respectiv.

<sup>33</sup> Versiunea actuală a Codului fiscal (martie 2026) stabilește că persoanele fizice care obțin venituri din activități independente datorează CAS astfel: a) dacă au venituri nete anuale mai mici decât 12 salarii minime brute, pot opta pentru plata CAS, fără să fie obligate; b) dacă au venituri anuale nete cuprinse între 12 și 24 salarii minime brute, atunci datorează contribuție calculată aplicând cota de 25% la minimum 12 salarii minime brute pe economie; c) dacă veniturile nete depășesc 24 salarii minime brute, se datorează CAS aplicând cota la o bază de calcul egală cu cel puțin 24 salarii minime. În cazul CASS, regula actuală stabilește că baza de calcul, pentru veniturile din activități independente, este egală cu venitul net anual, dar nu poate depăși nivelul a 72 da salarii minime brute pe țară. În cazul realizării altor venituri decât cele din activități independente, regulile se pot ajusta, în funcție de combinația de venituri declarate.

<sup>34</sup> Baza de calcul a CASS pentru veniturile din investiții (dar și din alte surse, cu excepția activităților independente și a drepturilor de proprietate intelectuală) este de 6 salarii minime brute (pentru venituri cuprinse între 6 și 12 salarii minime brute), de 12 salarii minime brute (pentru venituri între 12 și 24 salarii minime brute) sau de 24 salarii minime brute (pentru venituri peste 24 salarii minime brute).



profitul brut din care se plătește acest dividend ar trebui să fie de  $157.286 / (1 - 0,16) = 187.245$  lei (impozitul pe profit fiind de  $16\% \times 187.245 = 29.959$  lei).

d) În fine, organizarea ca societate, cu asociatul devenit angajat (cu minimum pe economie), permite încadrarea la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor; se vor suporta, deci: impozit pe dividende, impozit pe venituri micro, obligațiile sociale și fiscale aferente salariului minim. Salariul minim (4.050 lei/lună) generează obligații fiscale anuale astfel<sup>35</sup>: CAM =  $6 \times 2,25\% \times (4.050 - 300) + 6 \times 2,25\% \times (4.325 - 200) = 1.062$  lei (pe cheltuielile firmei); CAS =  $6 \times 25\% \times (4.050 - 300) + 6 \times 25\% \times (4.325 - 200) = 11.812$  lei; CASS =  $6 \times 10\% \times (4.050 - 300) + 6 \times 10\% \times (4.325 - 200) = 4.725$  lei; impozitul pe salarii =  $6 \times 10\% \times (4.050 - 938 - 375 - 300) + 6 \times 10\% \times (4.325 - 1.031 - 413 - 200) = 3.072$  lei. Astfel, salariul net anual obținut de asociatul angajat este de  $6 \times 4.050 + 6 \times 4.325 - 11.812 - 4.725 - 3.072 = 30.640$  lei. Pentru a ajunge la venitul net de 122.400 lei, mai este necesar un venit din dividende egal cu  $122.400 - 30.640 = 91.760$  lei. Acestea corespund unui număr de mai puțin de 24 salarii minime, ceea ce înseamnă că CASS pentru veniturile din dividende este de  $10\% \times 12 \times 4.050 = 4.860$  lei. Suma încasată ca dividende trebuie să fie de minimum  $91.760 + 4.860 = 96.620$  lei, adică un dividend brut de  $96.620 / (1 - 0,16) = 115.023$  lei. Dacă firma nu are alte cheltuieli decât salariul ( $50.250 + 1.062 = 51.312$  lei), atunci veniturile brute ale firmei (ținând cont de un impozit pe venituri de 1%) trebuie să fie egale cu  $(115.023 + 51.312) / (1 - 0,01) = 168.015$  lei.

Rezumând și plecând de la premisa căutării unui cost fiscal minim, cele trei variante se pot compara astfel:

| Elementele, valabile în<br>martie 2026                                                      | a) Salariat    | b) PFA         | c) SRL, IP                   | c) SRL, IVM                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|------------------------------|-------------------------------------------|
| Cost total al<br>angajatorului/facturat<br>clientului                                       | 213.936        | 173.900        | 187.245                      | 168.015                                   |
| Obligații fiscale ale<br>angajatorului/clientului                                           | 4.707          | n.a.           | n.a.                         | n.a.                                      |
| CAS angajat/PFA/asociat                                                                     | 46.154         | 24.300         | n.a.                         | 11.812                                    |
| CASS angajat/PFA/asociat                                                                    | 18.462         | 13.600         | 9.720                        | 9.585                                     |
| Impozit pe venit (salarii,<br>venit net PFA, profit,<br>venituri micro, dividende) +<br>CAM | n.a.           | 13.600         | 25.166+<br>29.959=<br>55.125 | 3.072+1.062+<br>18.404+ 1.680<br>= 24.218 |
| Total cost fiscal cumulat                                                                   | 64.962         | 51.500         | 64.845                       | 45.615                                    |
| <b>Venit net anual pentru<br/>angajat/PFA/asociatului</b>                                   | <b>122.400</b> | <b>122.400</b> | <b>122.400</b>               | <b>122.400</b>                            |

Trebuie spus că, în exemplul de mai sus, variabilele reținute sunt extrem de simpliste și nu iau în considerare, de exemplu, eventualul interes al informaticianului de care am discutat, de a contribui mai mult – mai ales la CAS – în ideea de a beneficia, ulterior, de prestații sociale pe măsura contribuției. Nu

<sup>35</sup> În martie 2026 este valabilă suma neimpozabilă de 300 de lei care se scade din venitul brut la stabilirea obligațiilor fiscale și sociale aferente unui salariu minim (OUG 89/2025). Din iulie 2026, valoare deducerii trece la 200 lei.



trebuie să uităm că, la contribuții mici (minime), prestațiile sociale (pensii și alte indemnizații) vor fi, și ele, la nivel minim. De altfel, această prudență anticipată este, adeseori, respinsă de mulți contribuabili, pentru care optimizarea fiscală înseamnă să plătească cât mai puțin, cu orice preț.

Comparând situațiile a) și b), observăm că diferența mare de contribuții totale justifică, într-o anumită măsură, regulile impuse de legislator în recunoașterea unei activități ca fiind într-adevăr independente.

### 3.3.7.3. Tranzacții artificiale

Codul fiscal nu recunoaște în mod implicit toate consecințele tranzacțiilor în care sunt implicate entități românești. Am amintit că, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic<sup>36</sup>, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității; această reîncadrare trebuie motivată de autoritatea fiscală, prin indicarea elementelor relevante care probează decizia fiscalului.

Se încadrează aici și tranzacțiile transfrontaliere (fiecare în parte sau mai multe succesive) calificate ca fiind artificiale<sup>37</sup> - ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii.

Aceste reguli se bazează pe raționamentul potrivit căruia tranzacțiile între persoane afiliate trebuie realizate conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții sau al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței, dacă principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima aceste valori, atunci când contribuabilul nu-i pune la dispoziție datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață.

Pentru stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;

<sup>36</sup> Prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

<sup>37</sup> Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.



- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în *Liniile directoare privind prețurile de transfer* emise de către OCDE pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale.

### 3.3.8. Implicații fiscale în stabilirea costului istoric

Preluând recomandările directivelor europene și în conformitate cu cele mai comune practici de contabilitate, normalizatorii români au reiterat în reglementările contabile<sup>38</sup>, principiul costului istoric precizând că elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, cu posibilitatea unor excepții prevăzute expres de norme. Principiul costului istoric este cel potrivit căruia activele și datoriile se evaluează, la intrarea în entitate, la valoarea de intrare și rămân, în contul de gestionare, evaluate la acest nivel până la ieșirea lor din entitate – excepțiile prevăzute de norma românească sunt puține. În planul tehnicii contabile, acest principiu se traduce și prin regula generală bine-cunoscută potrivit căreia în debitul și în creditul conturilor, înregistrările se fac la același nivel de preț. Această obligație a păstrării în contabilitate a valorii de intrare (numită și valoare contabilă sau cost istoric) are drept consecință intervenția conturilor rectificative (amortizări și alte ajustări pentru deprecieri) atunci când, la inventariere, se constată deprecieri reversibile sau definitive. De asemenea, dacă, la intrare, în contul de gestionare, înregistrarea se face la un nivel diferit de valoarea de intrare reală (la costuri prestabilite), atunci costul istoric se recompune cu ajutorul conturilor de regularizare.

Implicațiile fiscale ale principiului costului istoric pot fi puse în evidență în urma analizei componentelor valorii de intrare. De regulă, aceasta se compune din elemente printre care se regăsesc și cheltuieli, în sens contabil, adică sume înregistrate sau care puteau fi înregistrate în conturile din clasa 6. Or, în fiscalitatea impozitului pe profit, când spunem cheltuieli, ne interesează imediat deductibilitatea lor - ponderea și momentul de realizare ale acestora.

Deoarece un obiectiv al gestiunii fiscale a întreprinderii poate fi diminuarea sarcinii fiscale sau, dacă aceasta nu este posibilă, amânarea ei în timp, atunci putem să ne propunem ca, la intrarea în entitate, o parte cât mai mare din cheltuielile care pot fi cuprinse în valoarea de intrare să fie dedusă imediat și integral, prin considerarea lor ca fiind cheltuieli ale perioadei. Includerea lor în cost ar însemna amânarea acestei deductibilități până la ieșire (în cazul stocurilor) și, respectiv, până la înregistrarea amortizării, în cazul imobilizărilor.

<sup>38</sup> Acest principiu apare explicit în lista principiilor din normele contabile abia odată cu OMFP 1802/2014, ca efect al aplicării directivei europene 34/2013. Conținutul lui era însă valabil și în normele de până în acel moment.



În cele ce urmează, vom aborda câteva situații în care stabilirea costului de achiziție nu este foarte directă, mai ales pentru că intervin elemente precum cheltuieli accesorii de cumpărare, reduceri diverse, achiziții combinate de bunuri și/sau servicii.

### 3.3.8.1. Recepție de active cumpărate

O situație cu posibile dificultăți de identificare a sumelor de înregistrat în conturi o reprezintă recepția stocurilor pentru care trebuie calculat costul de achiziție. Conform regulii contabile românești, acest cost de achiziție trebuie calculat chiar la recepția bunurilor, ceea ce ne obligă să identificăm cheltuielile accesorii de cumpărare și să le preluăm în documentul de recepție. Dacă, de exemplu, transportul se face de către un terț, atunci ar fi o posibilitate ca pe nota de recepție să se centralizeze două facturi: una cu bunurile cumpărate și o a doua cu transportul; este necesar să se găsească o cheie de repartizare a cheltuielilor de transport pe fiecare tip de stoc ce apare în factură.

**Exemplu:** În luna decembrie 2026, firma recepționează mărfuri de la un furnizor din altă țară membră UE. Presupunem, simplificând, că pe factură apar 5 tipuri de mărfuri (A, B, C, D, E), cantitățile și prețurile unitare fiind:

| Nr. crt.     | Denumirea mărfii | Unitatea de măsură | Cantitatea | Preț unitar (lei) | Valoare             |
|--------------|------------------|--------------------|------------|-------------------|---------------------|
| 0            | 1                | 2                  | 3          | 4                 | 5=3 x 4             |
| 1.           | A                | kg                 | 1.000      | 31,50             | 31.500,00           |
| 2.           | B                | kg                 | 2.000      | 22,95             | 45.900,00           |
| 3.           | C                | pachete            | 3.000      | 176,67            | 530.010,00          |
| 4.           | D                | bucăți             | 900        | 1.000,00          | 900.000,00          |
| 5.           | E                | baxuri             | 300        | 909,15            | 272.745,00          |
| <b>Total</b> |                  | -                  | -          |                   | <b>1.780.155,00</b> |

Mărfurile sunt aduse în țară de camionul unei firme de transport românești care facturează cumpărătorului suma de 20.000 lei, TVA 21%.

Aplicarea strictă a regulii contabile românești ne obligă ca, pe nota de recepție, să adăugăm cheltuielile de transport la prețurile de cumpărare ale fiecărei mărfi, astfel încât să rezulte costurile de achiziție. Procedura explicită de aplicat ar trebui să apară în manualul de politici contabile al firmei. Putem presupune că firma a optat să repartizeze cheltuielile accesorii de cumpărare în funcție de valoarea din factură (cantitate x preț unitar) a fiecărei mărfi în parte. Costul total stabilit pe nota de recepție întocmită pe baza celor două facturi este de  $1.780.155 + 20.000 = 1.800.155$  lei. Sunt mai multe căi de a stabili costul de achiziție pe fiecare marfă: optăm pentru a face raportul dintre costul total și prețul de cumpărare total, raport pe care îl vom aplica prețurilor de cumpărare totale pe fiecare marfă în parte<sup>39</sup>. Această

<sup>39</sup> O altă cale, mai familiară contabililor, ar consta în calculul unui coeficient de repartizare = cheltuială de repartizat/suma bazelor de repartizare =  $20.000 / 1.780.155 = 0,011235$ . Acest

mărime este  $1.800.155 / 1.780.155 = 1,011235$ . În continuare, stabilim costurile de achiziție astfel:

| Marfa        | Cantitatea | Valoare din factură | Cost total pe marfă | Cost unitar |
|--------------|------------|---------------------|---------------------|-------------|
| 1            | 2          | 3                   | 4 = 3 x 1,011235    | 5 = 4 / 2   |
| A            | 1.000      | 31.500,00           | 31.853,90           | 31,8539     |
| B            | 2.000      | 45.900,00           | 46.415,69           | 23,2078     |
| C            | 3.000      | 530.010,00          | 535.964,65          | 178,6549    |
| D            | 900        | 900.000,00          | 910.111,48          | 1.011,2350  |
| E            | 300        | 272.745,00          | 275.809,28          | 919,3643    |
| <b>Total</b> | <b>-</b>   | <b>1.780.155,00</b> | <b>1.800.155,00</b> | <b>-</b>    |

Dacă nu includem transportul (sau alte cheltuieli accesorii) în costul de achiziție al bunurilor, atunci cheltuiala accesorie rămâne în sarcina perioadei, diminuând direct rezultatul lunii decembrie 2026. Imaginându-ne cazul extrem în care firma nu vinde nimic din aceste mărfuri în 2026, includerea/neincluderea transportului în costul de achiziție influențează impozitul pe profit<sup>40</sup>, prin afectarea rezultatului perioadei. Contabilizarea recepției și a vânzării integrale a mărfurilor în anul următor se poate prezenta, în cele două variante, astfel:

| Varianta cu includerea transportului în cost                                                                                                                |                   | Varianta cu neincluderea transportului în cost                  |                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------------------------------------------|---------------------|
| a) recepția mărfurilor, pe baza notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD, în continuare) punem articole contabile distincte pentru fiecare marfă: |                   | a) recepția mărfurilor din factura furnizorului intracomunitar: |                     |
| 371.A = %                                                                                                                                                   | <u>31.853,90</u>  | % = 401.M                                                       | <u>1.780.155,00</u> |
| 401.M                                                                                                                                                       | 31.500,00         | 371.A                                                           | 31.500,00           |
| 401.T                                                                                                                                                       | 353,90            | 371.B                                                           | 45.900,00           |
| 371.B = %                                                                                                                                                   | <u>46.415,69</u>  | 371.C                                                           | 530.010,00          |
| 401.M                                                                                                                                                       | 45.900,00         | 371.D                                                           | 900.000,00          |
| 401.T                                                                                                                                                       | 515,69            | 371.E                                                           | 272.745,00          |
| 371.C = %                                                                                                                                                   | <u>535.964,65</u> | b) TVA la achiziția intracomunitară:                            |                     |
| 401.M                                                                                                                                                       | 530.010,00        | 4426 = 4427                                                     | 373.832,55          |
| 401.T                                                                                                                                                       | 5.954,65          | c) recepția transportului, direct pe cheltuielile perioadei:    |                     |

coeficient se aplică valorii totale pe fiecare marfă, obținându-se cheltuielile de transport repartizate fiecărei mărfi, care apoi se adaugă la prețul de cumpărare total, pentru a obține costul de achiziție al mărfurilor. Acest cost total se împarte la cantitatea din fiecare marfă și rezultă costul unitar, de consemnat în contabilitatea analitică și în evidența operativă. Dacă, de exemplu, considerăm marfa A, prin acest procedeu, cheltuielile de transport aferente ar fi  $31.500 \times 0,011235 = 353,90$  lei, costul total al mărfii A ar ajunge la  $31.500,00 + 353,90 = 31.853,90$  lei, iar costul unitar devine  $31.853,90 / 1.000 = 31,8539$  lei/kg, exact ca în calculele făcute după procedeul propus în text.

<sup>40</sup> La plătitorii de impozit pe venit, raționamentul fiscal nu mai are sens; totuși, impactul asupra rezultatului contabil rămâne același, având drept consecință transferul unei părți de rezultat de pe un exercițiu pe altul, lucru care-i poate interesa pe auditori ori chiar pe unii utilizatori ai situațiilor financiare (de exemplu, finanțatorii).



## Costel ISTRATE

|                                                                                                                                                                                                     |              |                                                                                                                                        |              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 371.D = %                                                                                                                                                                                           | 910.111,48   | % = 401.M                                                                                                                              | 24.200,00    |
| 401.M                                                                                                                                                                                               | 900.000,00   | 624                                                                                                                                    | 20.000,00    |
| 401.T                                                                                                                                                                                               | 10.111,48    | 4426                                                                                                                                   | 4.200,00     |
| 371.E = %                                                                                                                                                                                           | 275.809,28   |                                                                                                                                        |              |
| 401.M                                                                                                                                                                                               | 272.745,00   |                                                                                                                                        |              |
| 401.T                                                                                                                                                                                               | 3.064,28     |                                                                                                                                        |              |
| b) factura de la furnizorul din alt stat membru UE nu conține TVA, deci taxa este contabilizată, prin autolichidare, de cumpărătorul român:                                                         |              |                                                                                                                                        |              |
| 4426 = 4427                                                                                                                                                                                         | 373.832,55   |                                                                                                                                        |              |
| c) factura furnizorului de transport are și TVA:                                                                                                                                                    |              |                                                                                                                                        |              |
| 4426 = 401.T                                                                                                                                                                                        | 4.200,00     |                                                                                                                                        |              |
| În anul recepției, rezultatul nu este influențat în nici un fel de această tranzacție (nu apar venituri/cheltuieli).                                                                                |              | În anul recepției, rezultatul este mai mic cu 20.000 lei ca în prima variantă, ca urmare a lăsării transportului în sarcina perioadei. |              |
| În anul următor (în ianuarie 2027), vânzarea integrală a mărfurilor generează venit din vânzare (presupunem că acesta este de 3.000.000 lei), TVA colectată și cheltuială cu descărcarea gestiunii: |              | Venitul din vânzarea mărfurilor este același ca în prima variantă, dar cheltuiala cu descărcarea gestiunii este mai mică:              |              |
| 411 = %                                                                                                                                                                                             | 3.630.000,00 | 411 = %                                                                                                                                | 3.630.000,00 |
| 707                                                                                                                                                                                                 | 3.000.000,00 | 707                                                                                                                                    | 3.000.000,00 |
| 4427                                                                                                                                                                                                | 630.000,00   | 4427                                                                                                                                   | 630.000,00   |
| 607 = %                                                                                                                                                                                             | 1.800.155,00 | 607 = %                                                                                                                                | 1.780.155,00 |
| 371.A                                                                                                                                                                                               | 31.853,90    | 371.A                                                                                                                                  | 31.500,00    |
| 371.B                                                                                                                                                                                               | 46.415,69    | 371.B                                                                                                                                  | 45.900,00    |
| 371.C                                                                                                                                                                                               | 535.964,65   | 371.C                                                                                                                                  | 530.010,00   |
| 371.D                                                                                                                                                                                               | 910.111,48   | 371.D                                                                                                                                  | 900.000,00   |
| 371.E                                                                                                                                                                                               | 275.809,28   | 371.E                                                                                                                                  | 272.745,00   |
| Rezultatul este de 3.000.000 - 1.800.155 = 1.199.845 lei.                                                                                                                                           |              | Rezultatul ajunge la 3.000.000 - 1.780.155 = 1.219.845 lei, mai mare decât cel din varianta 1.                                         |              |

Compararea rezultatelor contabile din cele două perioade confirmă eventuala amânare în timp a plății unei părți din impozitul pe profit: mai puțin în 2026 și mai mult (cu exact aceeași sumă) în 2027.

O altă variantă de recunoaștere a cheltuielilor accesorii în costul stocurilor cumpărate o reprezintă adăugarea la soldul final al bunurilor în stoc, printr-un cont specific de cheltuieli accesorii – care poate fi un analitic al contului de stoc – a doar cheltuielilor accesorii aferente bunurilor rămase în stoc la sfârșitul perioadei<sup>41</sup>. Conform acestui procedeu, recepția s-ar face mereu la prețul din factură (ajustat cu eventualele reduceri de pe factură), transportul

<sup>41</sup> Am descris acest mecanism și în Istrate, C. (2016), *Contabilitate și raportări financiare, individuale și consolidate*, Iași, Editura Polirom, p. 121.

și celelalte cheltuieli accesorii s-ar duce direct pe cheltuieli (în 624 și/sau în alte conturi, după natura lor), iar la sfârșitul lunii ar trebui să aplicăm regula de trei simplă: dacă la sold inițial plus intrări de stocuri de 1.780.155 avem transport inițial plus transport curent de 20.000, atunci la stocuri rămase la închidere de 350.000, avem transport egal cu  $X = 350.000 \times 23.000 / 1.780.155 = 350.000 \times (20.000 / 1.780.155) = 3.932$  lei. Această sumă s-ar storna de pe cheltuieli (624 = 401 cu -3.932) și s-ar adăuga la un cont de stoc, analitic cheltuieli accesorii (371.ch.t = 401, cu 3.932). Acest din urmă cont ar putea funcționa doar valoric, fără să fie necesară evidențierea unor cantități.

### 3.3.8.2. Cost de achiziție la bunuri aduse cu mijloacele de transport ale firmei

Dacă transportul se face cu mijloace proprii, costul aferent trebuie luat din contabilitatea de gestiune, ceea ce presupune unele aproximări. În fapt, firmele deținătoare de mijloace de transport cunosc destul de bine costul pe km parcurs, așa că informația poate fi disponibilă cu ușurință. Cheltuielile aferente transportului sunt contabilizate în conturile din clasa 6, după natura lor: combustibili, salarii și asimilate, întreținere, revizii, amortizare, taxe de drum. Problema contabilă cea mai serioasă apare atunci când trebuie să luăm aceste cheltuieli din clasa 6 și să le ducem în costurile unor stocuri din clasa 3. O soluție ar putea fi debitarea conturilor de stoc aferente în corespondență cu 711 *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse* (301, 302, 303, 371, 381 = 711); această variantă este ușor nefirească, mai ales pentru firmele fără activitate de producție, adică pentru cele care nu pun în funcțiune, în mod curent, contul 711. O altă variantă – asemănătoare cu cea propusă mai sus – ar putea consta în stornarea contului de cheltuieli de transport (624 = 401, cu -1.000 lei, de exemplu), urmată de ducerea sumei respective în analitice valorice ale conturilor de stocuri (301, 302, 303, 371, 381 = 401, cu 1.000 lei). Sigur că această din urmă variantă ar putea conduce la rulaj negativ al contului 624, dar această situație nu cred că ar fi îngrijorătoare, mai ales că, pe ansamblu, cheltuielile „luate” din 624 se găsesc în alte conturi de cheltuieli de exploatare, iar consecința ar fi respectarea regulii costului de achiziție și, implicit, a eșalonării în timp a cheltuielilor, din punct de vedere contabil și fiscal.

Nu cunoaștem practica de contabilitate a firmelor românești decât de o manieră foarte parțială, dar putem afirma că – pe baza discuțiilor avute cu practicieni, îndeosebi de la firme mici – de regulă, costul de achiziție se limitează la prețul din factură, neadăugându-se prea des cheltuielile accesorii, fie că acestea apar în documente distincte, fie că-s mai greu de identificat.

### 3.3.8.3. Reduceri pe factura de achiziție

Norma contabilă românească spune destul de clar că reducerile de pe factură afectează costul bunurilor din factura respectivă, în sensul diminuării



lui. Dacă în factură avem mai multe categorii de bunuri și reducerea este una singură, atunci se pune problema repartizării ei. Mecanismul este unul simplu, firma trebuind să-l stabilească prin manualul de proceduri contabile. Am putea considera ca bază de repartizare prețul de cumpărare al bunurilor din factură (de la coloana *Valoare*) și problema se rezolvă ușor aplicând mecanismul descris mai sus, la pct. 3.3.8.1. Particularități ar putea apărea atunci când reducerile nu sunt neapărat prezentate ca atare, ci apar sub forma comercială de bunuri „acordate” gratuit, sau trei la preț de două sau la fiecare cinci cumpărate, o a șasea-i „gratuită” etc. Cumpărătorul face recepția pe cantitățile primite efectiv din fiecare bun din factură și ar trebui să împartă reducerea pe fiecare din pozițiile din factură.

Exemplu: Factura include următoarele poziții:

| Denumirea<br>mărfii    | Unitatea<br>de măsură | Canti-<br>tatea | Preț<br>unitar (lei) | Valoare          | TVA              |
|------------------------|-----------------------|-----------------|----------------------|------------------|------------------|
| 1                      | 2                     | 3               | 4                    | 5=3 x 4          | 6=5x21%          |
| Echipament E1          | bucăți                | 1               | 18.000,00            | 18.000,00        | 3.780,00         |
| Echipament E2          | bucăți                | 2               | 10.000,00            | 20.000,00        | 4.200,00         |
| Echipament E3          | bucăți                | 3               | 7.500,00             | 22.500,00        | 4.725,00         |
| Reducere <sup>42</sup> | -                     | -1              | 7.500,00             | -7.500,00        | -1.575,00        |
| <b>Total</b>           | -                     | -               |                      | <b>53.000,00</b> | <b>11.130,00</b> |

Calculul repartizării reducerii pe fiecare element cumpărat se poate face la fel ca mai sus: raportăm valoarea totală la valoarea fără reducere  $53.000/60.500 = 0,87603$  și aplicăm acest coeficient sumelor din coloana *Valoare* pentru fiecare echipament în parte, obținând 15.768,60 lei pentru E1, 17.520,66 lei pentru E2 și 19.710,74 lei pentru E3. Însușind valorile obținem exact 53.000 lei. Recepția se poate prezenta astfel:

|        |   |     |           |           |
|--------|---|-----|-----------|-----------|
| %      | = | 404 | -         | 64.130,00 |
| 213.E1 |   |     | 15.768,60 |           |
| 213.E2 |   |     | 17.520,66 |           |
| 213.E3 |   |     | 19.710,74 |           |
| 4426   |   |     | 11.130,00 |           |

Se poate întâmpla ca, în unele situații, să nu se procedeze la repartizarea reducerii pe elementele din factură, probabil ca urmare a faptului că sumele respective sunt considerate nesemnificative. Într-o astfel de situație, se va aproxima prin trecerea reducerii la un cont de venituri, prin considerarea ei ca aparținând unei singure poziții din factura sau, poate, în alt mod, în funcție de imaginația celui care contabilizează achiziția. Este de precizat și faptul că responsabilitatea unor astfel de calcule privind costul de achiziție (cheltuieli accesorii sau reduceri) nu este exclusiv a contabilului, ci, mai degrabă, a celor care fac recepția.

<sup>42</sup> Am putea spune că reducerea constă în acordarea gratuită a unui echipament 3.



În exemplul prezentat, am considerat că se cumpără imobilizări, caz în care efectele luării sau neluării în considerare a reducerilor ori al unor componente ale costului de achiziție se pot manifesta pe termen lung, prin amortizarea imobilizărilor respective. Și pentru stocuri, însă, ar putea apărea implicații contabile și fiscale, dacă aprovizionarea se face în loturi de mărimi diferite și dacă vânzarea/consumul nu se repartizează chiar liniar în timp.

O altă situație cu posibile efecte fiscale apare atunci când totalul de plată din factură este zero. Astfel, dacă reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente (contul 758) în cazul stocurilor, respectiv a veniturilor în avans (contul 475), în cazul imobilizărilor corporale și necorporale. Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective. Din punct de vedere al impozitului pe profit, operațiunea nu are efecte: venitul impozabil este complet compensat de cheltuiala deductibilă cu descărcarea gestiunii sau cu amortizarea. Dimpotrivă, în cazul firmelor plătitoare de impozit pe venit, sumele din 758 sunt impozabile, în timp ce sumele trecute prin 475 la 7584 nu sunt impozabile.

### 3.3.8.4. Reducerile ulterioare

Norma contabilă românească stabilește tratamente contabile pentru două mari categorii de reduceri – comerciale și financiare. Separarea dintre cele două categorii pare, la nivel de normă, foarte simplă: reducerile financiare (sconturile de decontare) se acordă „pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate” (pct. 77 din OMFP 1802/2014); caracteristica principală a acestor reduceri este că se recunosc în contabilitate la venituri/cheltuieli financiare, neavând efecte asupra rezultatului de exploatare. Toate celelalte reduceri rămân a fi comerciale. În realitate, lucrurile nu sunt atât de simple și există adeseori riscul de confuzie, ceea ce permite contabilului să fie creativ, cu condiția să rămână consecvent.

În cazul reducerilor comerciale (rabaturi, remise, risturne), norma nu stabilește decât câteva criterii de separare între ele – criterii fără prea mare impact asupra contabilizării efective. Așa cum am arătat mai sus, reducerile de pe factură afectează imediat, în sensul reducerii, costul de achiziție. Totuși, norma rămâne și aici incompletă – încă un prilej de creativitate pentru contabili. Când spunem incompletă, ne referim la situația când, pe o factură, pot apărea reduceri aferente achiziției respective, dar și reduceri aferente unor achiziții anterioare sau chiar reduceri aferente unor cumpărări viitoare. Negăsind în normă o soluție explicită pentru aceste situații, nu ne rămâne decât să stabilim, la nivelul firmei, o procedură acceptabilă, aplicată în mod consecvent.

**Exemplu:** Firma cumpără în mod sistematic bunuri de la același furnizor și acesta acordă reduceri în funcție de volumul afacerilor realizate într-o perioadă. Presupunem că,



## Costel ISTRATE

pe factura cu care se depășesc vânzări de 50.000 lei pentru un același client, se acordă o reducere de 1.000 lei, înscrisă pe factura respectivă. Succesiunea facturilor a fost următoarea: factura 1: 1.000 lei, factura 2: 10.000 lei (cumulat 11.000 lei), factura 3: 9.000 lei (cumulat 20.000 lei), factura 4: 5.000 lei (cumulat 25.000 lei), factura 5: 20.000 lei (cumulat 45.000 lei), factura 6: 4.500 lei (cumulat 49.500 lei) și factura 7: 6.500 lei (cumulat 56.000 lei). Cu factura 7 se depășește pragul de 50.000 lei și furnizorul înscrie în această factură și reducerea de 1.000 lei, astfel încât totalul de plată este de  $6.500 - 1.000 = 5.500$  lei, la care adăugăm TVA 21%, ajungând la 6.655 lei. Foarte probabil, contabilul cumpărătorului va înregistra factura 7 la nivelul sumei efective de plată:

|      |   |     |       |       |
|------|---|-----|-------|-------|
| %    | = | 401 | -     | 6.655 |
| 371  |   |     | 5.500 |       |
| 4426 |   |     | 1.155 |       |

Înregistrarea este una acceptabilă, dacă aplicăm principiul pragului de semnificație: cei 1.000 lei reducere nu reprezintă prea mult în raport cu achiziția de pe factura 7 și, mai ales, în raport cu achizițiile totale de la furnizor.

Totuși, principal, reducerea de 1.000 lei de pe factura 7 se referă la toate cele 7 facturi și ar trebui găsit un procedeu de a o trata, măcar parțial, ca reducere ulterioară. Foarte probabil, nu prea vom găsi firme care să pună în manualul de proceduri contabile o astfel de regulă complicată. Ce facem însă, dacă factura 7 nu este de 6.500 lei, ci de 1.100 lei. Suma de 1.100 duce la depășirea pragului de 50.000 lei și generează automat reducerea de 1.000 lei; doar că, în acest caz, totalul de plată din factură va fi de 100 lei plus TVA. Contabilizarea achiziției la 100 lei, adică imputarea reducerii doar achiziției nr. 7, ar fi exagerată, conducând la un cost de achiziție ușor denaturat – atunci când ne pasă de acest cost. Mai mult, ce facem dacă vânzarea de pe factura 7 are un preț sub 1.000 lei (de exemplu, 730 lei cu o sumă cumulată de 50.230 lei), dar care duce la depășirea pragului amintit – vom avea un total de plată negativ:  $730 - 1.000 = -270$ , la care adăugăm TVA de -56,70 lei, ajungând la un total de plată pe factura 7 de -326,70 lei. Această situație ne obligă să ne gândim că reducerea din factura 7 nu se referă doar la achiziția 7, ci la mai multe achiziții și că înregistrarea ei contabilă trebuie să se facă luând în considerare contul de reduceri comerciale primite (609). Aplicând, din nou, regula de trei simplă, în acest din urmă caz, putem raționa astfel: reducerea de 1.000 se referă la achiziții cumulate de 50.230, deci pentru achiziția de 730 lei, avem:  $730 \times (-1.000) / 50.230 = 14,53$  lei, ceea ce ne duce la un cost de  $730,00 - 14,53 = 715,47$  lei; diferența de reducere ( $1.000 - 14,53 = 985,47$  lei) este reducere ulterioară:

|      |   |     |         |         |
|------|---|-----|---------|---------|
| %    | = | 401 | -       | -326,70 |
| 371  |   |     | 715,47  |         |
| 609  |   |     | -985,47 |         |
| 4426 |   |     | -56,70  |         |

În cazul firmelor plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, știind că sumele din 609 sunt adăugate la baza de calcul a impozitului, e posibil ca, la înregistrarea reducerilor, să se opteze pentru o variantă mai puțin principială, dar care să nu implice contul 609, ci doar conturile de activ în care se contabilizează costurile de achiziție ale bunurilor cumpărate.



Chiar dacă pare dificil de aplicat și destul de ușor de evitat, regula din OMFP 1802/2014, conform căreia reducerile ulterioare referitoare la bunuri aflate încă în stoc se consemnează prin diminuarea costului stocurilor respective are justificare teoretică și, uneori, chiar practică. Dacă, de exemplu, bunurile respective sunt materii prime sau consumabile intrând în costul de producție al unor produse finite și dacă reducerile aferente lor sunt semnificative, atunci pare necesar ca, în calculul costului de producție al produselor respective să se ia în considerare și reducerile, fie direct, prin diminuarea costului materiilor prime, fie indirect, prin considerarea reducerilor ca un rând distinct în fișa de calculație costului. În acest context, este important și momentul primirii reducerilor: înainte sau după efectuarea cheltuielilor cu materiile prime și materialele pentru care se primește reducerea respectivă.

**Exemplu:** Firma derulează activități de producție vegetală – în agricultură – înființând culturi în primăvară, cu recoltarea produselor finite în toamna imediat următoare. Știm că toate cheltuielile directe și o parte din cele indirecte de producție aferente culturilor respective se regăsesc în costul producției în curs de execuție, stabilit lunar. Tipurile de cheltuieli incluse în aceste costuri ar putea fi: pregătirea terenului (combustibil în 602, amortizare în 6811, salarii în 641, 642, 646), sămânța (în 602), fertilizatori/îngrășăminte (602) și altele. Dacă firma cumpără consumabilele (sămânța, îngrășămintele, insecto-fungicidele etc.) de la același furnizor, este posibil ca, în contractul de vânzare-cumpărare, să se prevadă posibilitatea acordării unor reduceri consistente, după depășirea unui anumit volum al achizițiilor. Problema este că aceste reduceri ar putea fi primite după recepția produselor finite, ceea ce face dificilă includerea lor în cost. În aceste condiții, în manualul de politici contabile, se poate aproba o procedură bazată pe estimări și care să permită luarea în considerare cu anticipație a reducerii aferente. Astfel, după semnarea contractului, firma poate estima că probabilitatea achiziției tuturor materialelor din contract este suficient de mare cât să justifice primirea reducerii. La prima recepție de materiale (sămânță, fertilizatori, substanțe diverse de protecție), după înregistrarea facturii respective, se anticipează reducerea viitoare, recunoașterea inițială a acesteia ca 471 = 408, urmând să fie „dată în consum” pe măsura consumului efectiv de materiale. Presupunem că achizițiile totale, conform contractului, sunt de 150.000 lei și că facturile de cumpărare efective sunt eșalonate astfel:

- prima factură, pe 15 februarie, în sumă de 33.000 lei;
- a doua factură, pe 30 martie, în sumă de 51.000 lei;
- a treia factură, pe 26 aprilie, în sumă de 15.000 lei;
- a patra factură, pe 31 mai, în sumă de 17.000 lei;
- a cincea factură, pe 23 iunie, în sumă de 39.000 lei.

Reducerea promisă de furnizor în situația realizării tuturor achizițiilor conforme cu contractul este de 13%. Cota de TVA este de 11%. Contabilizarea primei facturi (în februarie) se face astfel:

|      |   |     |           |           |
|------|---|-----|-----------|-----------|
| %    | = | 401 | -         | 36.630,00 |
| 302  |   |     | 33.000,00 |           |
| 4426 |   |     | 3.630,00  |           |



La această primă achiziție, firma estimează că este foarte probabil să le facă pe toate celelalte, așa încât consideră că va primi reducerea de  $13\% \times 150.000 = 19.500$  lei, a căreia anticipare se poate prezenta astfel:

|     |   |     |            |            |
|-----|---|-----|------------|------------|
| 471 | = | 408 | -19.500,00 | -19.500,00 |
|-----|---|-----|------------|------------|

La consumul materialelor din prima achiziție (simplificăm considerând că este o singură operațiune), trecem pe cheltuieli și partea corespunzătoare din reducere, de  $13\% \times 33.000 = 4.290$  lei:

- consumul materialelor:

|     |   |     |           |           |
|-----|---|-----|-----------|-----------|
| 602 | = | 302 | 33.000,00 | 33.000,00 |
|-----|---|-----|-----------|-----------|

- reducerea aferentă:

|         |   |     |           |           |
|---------|---|-----|-----------|-----------|
| 609.602 | = | 471 | -4.290,00 | 33.000,00 |
|---------|---|-----|-----------|-----------|

În acest fel, costurile de producție calculate pentru producția în curs la sfârșitul lunii februarie sunt afectate cu doar  $33.000 - 4.290 = 28.710$  lei.

La fel procedăm și la celelalte achiziții, cu excepția ultimei dintre ele, pentru care facem  $609.602 = 471$  cu soldul lui 471, care nu coincide cu  $13\%$  din valoarea facturii. În luna septembrie, firma recoltează produsele, al căror cost a ținut cont și de reducere și presupunem că furnizorul întocmește factura de reducere efectivă în luna decembrie, cu suma de  $13\% \times 155.000 = 20.150$  lei<sup>43</sup>; în acest moment contul 471 este deja închis:

- stornăm reducerea recunoscută anterior (cu semnul plus, pentru că reducerea a fost înregistrată deja cu minus) - contul 408 se închide:

|         |   |     |           |           |
|---------|---|-----|-----------|-----------|
| 609.602 | = | 408 | 19.500,00 | 19.500,00 |
|---------|---|-----|-----------|-----------|

- contabilizăm factura de reducere ulterioară, în mod obișnuit:

|         |   |     |            |            |
|---------|---|-----|------------|------------|
| %       | = | 401 | -          | -22.366,50 |
| 609.602 |   |     | -20.150,00 |            |
| 4426    |   |     | -2.216,50  |            |

### 3.3.8.5. Achiziții combinate de bunuri

Este foarte frecventă situația achiziției unui telefon (de fapt, a unui terminal cu funcții complexe, inclusiv cea de telefon) al cărui preț individual este foarte consistent, dar pentru care se plătește mai puțin, datorită faptului că se încheie și un abonament de telefonie/internet. De asemenea, este posibil ca prețul să fie diminuat și prin utilizarea unor puncte acumulate anterior, în virtutea unor programe de fidelizare propuse de furnizor. În mod similar, se pot dobândi diverse echipamente, cu plată sau nu, cu condiția achiziției ulterioare a unor consumabile/mărfuri în valori prestabilite, de la același furnizor.

Pentru furnizor, recunoașterea contabilă a veniturilor și a cheltuielilor cu descărcarea gestiunii aferente vânzărilor respective poate fi deosebit de complexă, având în vedere și numărul mare al unor astfel de posibile tranzacții și impactul lor semnificativ asupra indicatorilor raportați prin situațiile financiare.

<sup>43</sup> Estimarea inițială de 150.000 lei a fost depășită.

Revenind la achizițiile combinate (bunuri + servicii, bunuri + bunuri, servicii + servicii) putem, pentru început, să invocăm principiul pragului de semnificație și să alegem soluția contabilă cea mai simplă, chiar dacă nu este cea mai principială. Simplificarea se justifică prin aceea că sumele implicate s-ar putea să fie mai mici decât eventualul prag de semnificație stabilit de firmă.

**Exemplu:** Pe o factură, apare un telefon de 8.000 lei, pentru care se acordă reducere din abonament de 2.300 lei și o altă reducere de 800 lei din puncte acumulate anterior, avem un total de plată format din suma de 4.900 lei, la care se adaugă 1.029 lei TVA (21%), ajungând la 5.929 lei; abonamentul viitor este de 250 lei/lună, timp de 24 luni. Toate cele trei poziții apar pe aceeași factură, așa încât cumpărătorul consideră că cele două reduceri – chiar dacă este evident că nu se referă doar la achiziția respectivă – pot fi tratate ca diminuare a prețului de cumpărare, contabilizând achiziția astfel:

|      |   |     |          |          |
|------|---|-----|----------|----------|
| %    | = | 401 | -        | 5.929,00 |
| 303  |   |     | 4.900,00 |          |
| 4426 |   |     | 1.029,00 |          |

Obiectul de inventar ajunge imediat pe cheltuieli și, dacă firma este supusă impozitului pe profit, cheltuiala este imediat deductibilă, la nivelul sumei de 4.900 lei, conform procedurii incluse în manualul de politici contabile.

Totuși, dacă firma își propune să contabilizeze în strictă conformitate cu normele generale de recunoaștere contabilă, atunci cele două reduceri de pe factură trebuie recunoscute în conformitate cu motivele acordării lor (Istrate, 2016, pp. 78-79). Cea de-a doua reducere (800 lei) – din puncte acumulate ca urmare a unor programe de fidelizare – poate fi încadrată la reduceri ulterioare (și ajunge în 609, cu semnul minus). Prima reducere se referă la achiziția combinată a unui telefon și a unui abonament, ceea ce înseamnă că trebuie repartizată și pe telefon (prin diminuarea costului imediat al acestuia) și pe abonament (diminuând costurile viitoare ale abonamentului respectiv). Pentru această repartizare, aplicăm – din nou – regula de trei simplă, cunoscând prețul fără reducere al telefonului (8.000 lei) și presupunând că prețul abonamentului, în absența achiziției unui telefon, este de 200 lei/lună, timp de 24 luni; putem face următoarele calcule:

- la valoarea totală de  $8.000 + 24 \times 200 = 12.800$  lei, reducerea totală este de 2.300 lei;
- pentru telefon, reducerea este de  $8.000 \times 2.300 / 12.800 = 1.437,50$  lei;
- pentru abonament, reducerea este de  $4.800 \times 2.300 / 12.800 = 862,50$  lei (este preferabil să o calculăm prin diferență:  $2.300,00 - 1.437,50 = 862,50$ ).

Costul de achiziție al telefonului este, de această dată, egal cu  $8.000 - 1.437,50 = 6.562,50$  lei (poate fi imobilizare contabilă, dacă firma decide astfel; în mod obligatoriu este imobilizare din punct de vedere fiscal), în timp ce reducerea aferentă fiecăreia din următoarele 24 rate de abonament este de  $862,50 / 24 = 35,94$  lei.

În urma acestor calcule, recepția bunului se poate prezenta astfel:

|      |   |     |          |          |
|------|---|-----|----------|----------|
| %    | = | 404 | -        | 5.929,00 |
| 609  |   |     | -800,00  |          |
| 214  |   |     | 6.562,50 |          |
| 471  |   |     | -862,50  |          |
| 4426 |   |     | 1.029,00 |          |



Din punct de vedere fiscal, dacă firma este plătitoare de impozit pe profit, va avea o reducere imediată a cheltuielilor deductibile cu 800 lei și va deduce costul telefonului eşalonat, prin amortizare. Dacă firma plătește impozit pe venit, atunci va adăuga cei 800 lei din 609 la baza de calcul a impozitului din trimestrul apariției tranzacției.

În lunile următoare, primirea facturii cu abonamentul de 200 lei, plus TVA se va contabiliza o dată cu diminuarea cheltuielii respective prin reducerea contabilizată la recepție în 471:

|      |   |     |        |        |
|------|---|-----|--------|--------|
| %    | = | 404 | -      | 242,00 |
| 626  |   |     | 200,00 |        |
| 4426 |   |     | 42,00  |        |
| și   |   |     |        |        |
| 626  | = | 471 | -35,94 | -35,94 |

Pentru unii practicieni din contabilitate și chiar pentru cei unii inspectori fiscali, există tentația ca unele reduceri să fie înregistrate la venituri (de regulă 767 *Venituri din sconturi obținute*), ceea ce ar denatura costul de achiziție al bunurilor astfel cumpărate. O astfel de tentație apare mai ales atunci când reducerea este acordată de furnizor nu pe factura inițială, ci pe o factură în roșu, emisă la anumite intervale<sup>44</sup>.

### 3.3.9. Prag de semnificație contabil și limite fiscale în declararea de impozite și taxe

Principiul contabil al pragului de semnificație, așa cum este el definit în OMFP 1802/2014, spune că „entitatea se poate abate de la cerințele cuprinse în prezentele reglementări referitoare la prezentările de informații și publicare, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative”. Operaționalizarea principiului impune stabilirea de către firmă a unuia sau a mai multor praguri de semnificație, pentru a asigura prezentarea unor elemente de activ, pasiv, venituri, cheltuieli relevante. Cel mai clar exemplu ține de valoarea minimă peste care se recunoaște un activ imobilizat. Regula fiscală se limitează la suma de 5.000 lei (începând cu 2026), ceea ce face ca foarte multe firme să propună aceeași sumă și pentru recunoașterea contabilă: înțelegem și acceptăm acest raționament, care face ca evidența contabilă și cea fiscală a imobilizărilor să coincidă, adică simplifică semnificativ și scade costul ținerii contabilității. OMFP 1802/2014 nu stabilește o limită unică pentru imobilizări, așa că o firmă poate opta pentru orice sumă consideră că atinge pragul de semnificație sau poate propune criterii care să combine valoarea de intrare cu alte caracteristici ale activelor respective. O situație frecventă în care se poate identifica o exagerare din partea unor contabili o reprezintă recunoașterea ca active imobilizate necorporale a unor sume uneori foarte mici generate de cheltuieli de constituire ori de achiziție de softuri ieftine. Problemele de această natură – dacă pot fi numite probleme – își găsesc o rezolvare foarte ușoară prin stabilirea de praguri

<sup>44</sup> Vom reveni asupra reducerilor la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată.



de semnificație în manualul de proceduri contabile, inclusiv a unui sistem de actualizare/indexare a acestor sume.

Niște praguri de semnificație explicite (total activ, cifră de afaceri și număr de salariați) ne sunt oferite de OMFP 1802/2014 atunci când împarte entitățile pe categorii cu obligații de raportare din ce în ce mai complexe, pe măsură ce cresc valorile: microentități, entități mici și, respectiv, entități mijlocii și mari, pe de o parte, grupuri mici și mijlocii și, respectiv, grupuri mari, pe de altă parte. Tot aici se stabilesc praguri pentru entitățile supuse ori nu obligației de a-și audita situațiile financiare.

Din punct de vedere fiscal, normele specifice ne oferă câteva situații în care putem detecta un fel de prag de semnificație, peste care regulile sunt ușor diferite de cele aplicabile în cazul situării sub acest prag. Câteva din aceste praguri sunt:

- stabilirea unei valori a veniturilor (100.000 euro, în 2026), până la care firmele plătesc impozit pe venit și peste care devin plătitoare de impozit pe profit;
- pentru organizațiile non-profit, luarea în considerare unei limite de 15.000 euro (dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile), atunci când se calculează impozit pe profit pe activitățile economice;
- limita de venit brut lunar din salarii de egală cu salariul minim plus 2.000 lei, peste care nu se mai acordă deducere personală;
- limita neimpozabilă de 600 lei pe zi în cazul veniturilor din premii sau de 66.750 lei, în cazul veniturilor din jocurile de noroc aferente cazinourilor, cluburilor de poker, slot-machine și lozuri;
- limita neimpozabilă de 3.000 lei pentru veniturile din pensii;
- limite exprimate în unități de suprafață (2 ha, 0,2 ha, 1,5 ha, 1 ha, 0,3 ha) până la care nu se percepe impozit pe veniturile din agricultură;
- limita de 100.000 euro până la care unele firme pot declara și plăti trimestrial impozite și contribuții privind salariile;
- limita unui venit de maximum 6, 12 sau 24 de salarii minime brute pe economie, până la care unii contribuabili nu au obligația de a plăti contribuții sociale pentru unele categorii de venituri;
- stabilirea la 10.000 euro a sumei achizițiilor intracomunitare pentru care unele operațiuni nu sunt considerabile impozabile la TVA sau cărora li se aplică un regim special;
- aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, dacă cifra de afaceri este sub 395.000 lei;
- depunerea la 3 luni a decontului de TVA pentru firmele cu cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România sub 100.000 euro;
- stabilirea la 5.000 lei a sumei minime a TVA de recuperat pentru care se poate solicita rambursarea.



## Capitolul 4

### Elemente privind impactul contabil al taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este, conform Codului fiscal, „un impozit indirect datorat bugetului de stat”. Definiția este, evident, foarte vagă și este necesară dezvoltarea ei, pentru a înțelege cât mai exact despre ce este vorba. În primul act normativ românesc privind TVA (OG 3/1992) era definită și valoarea adăugată drept „diferența dintre vânzările și cumpărările aceluiași stadiu al circuitului economic”. Această definiție este foarte simplă și, în fața complexității mecanismelor fiscale aferente TVA, a fost abandonată, probabil pentru a nu crea confuzii prea mari. Astfel, începând cu OUG 17/2000 care abrogă OG 3/1992, nu mai regăsim vreo definiție fiscală a valorii adăugate.

Pregătirea intrării României în UE și aderarea propriu-zisă au condus la obligația alinierii regulilor fiscale românești cu cele europene; în cazul TVA, libertatea legislativului local este destul de limitată, majoritatea regulilor fiind comune la nivelul UE, ca urmare a aprobării unei directive europene specifice. Nu ne propunem să comentăm prea mult despre evoluția reglementărilor europene, dar putem reține măcar faptul că norma privind TVA este foarte complexă, greu de citit, aproape imposibil de înțeles la prima lectură și, mai ales, foarte schimbătoare. Evoluția reglementării pare firească, atât timp cât modelele de afaceri se schimbă neîncetat și apar mereu noi spețe cărora normele trebuie să le ofere soluții.

Nu îmi propun să fac preluări sistematice din Codul fiscal, neavând pretenția de a oferi un curs de fiscalitate. Totuși, acolo unde este necesar, pentru înțelegerea unor consecințe fiscale, voi face trimitere și la textul actelor normative: Codul fiscal (legea 227/2015), normele lui de aplicare (HG 1/2016), precum și la multe ordine de ministru sau ordine ale președintelui ANAF, prin care se detaliază și se clarifică (sau nu) unele elemente din lege.

Aparent, mecanismul TVA este unul foarte simplu și se bazează pe plata ca impozit de către un agent economic a diferenței dintre taxa aplicată vânzărilor și taxa aplicată cumpărărilor. Reluăm aici, actualizând, niște scheme mai vechi, propuse și în Istrate (2025, pp. 84-85 și pp. 263-264). Într-o primă simplificare (fig. 1), prezentăm exact mecanismul stabilirii diferenței dintre

taxa la vânzări și taxa la cumpărări, plecând de la definiția invocată mai sus, dată de OG 3/1992. Considerăm, pentru început, varianta cea mai simplă, cu o singură cotă de TVA și cu toate operațiunile derulate de firmă supuse TVA.

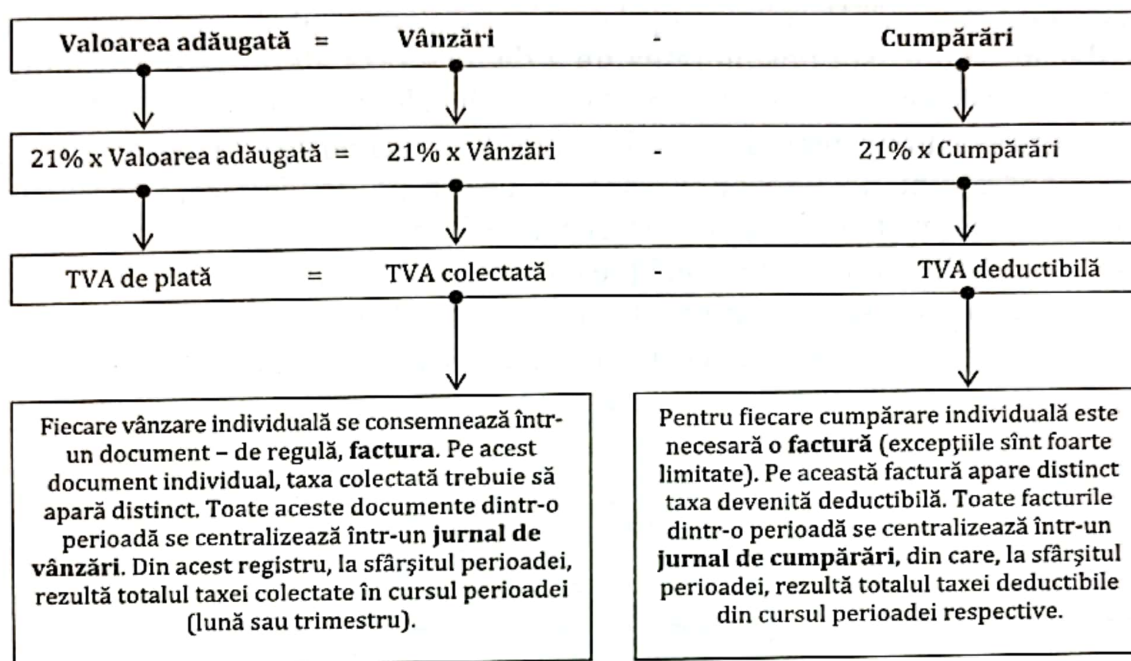


**Figura nr. 1 – Taxa pe valoare adăugată de plată, ca diferență între taxa la vânzări și taxa la cumpărări**  
(sursa: Istrate, 2025, p. 85)

Apare destul de clar faptul că mecanismul TVA se bazează pe colectarea de către o firmă a taxei aplicate vânzărilor, din care se deduce taxa aferentă cumpărărilor. Sistemul deducerilor este esențial pentru înțelegerea modului de funcționare a TVA și trebuie să spunem că, în realitate, adeseori, pentru afacerile simple, se aplică în chiar această formă. Totuși, deducerea taxei aferente cumpărărilor poate ridica probleme serioase, atunci când firma derulează mai multe feluri de operațiuni. În schema din figura 2, încercăm să introducem mai multe variabile în funcționarea mecanismului TVA, identificând mai multe tipuri de operațiuni, din punct de vedere al posibilităților de deducere. Câteva exemple pentru fiecare din cele cinci categorii de operațiuni din schema de la figura 2:

- operațiuni taxabile: vânzarea de mărfuri într-un magazin sau prestarea de servicii pe cale electronică către clienți din țară – pe bonul fiscal se colectează TVA (11% și/sau 21%), iar firma vânzătoare are dreptul să deducă taxa aferentă cumpărării mărfurilor vândute, dar și a celorlalte achiziții (consumabile, utilități, imobilizări);

- operațiuni scutite cu drept de deducere: livrările intracomunitare (vânzarea de bunuri într-un alt stat membru al UE), dar și exporturile de mărfuri (vânzarea în state din afara UE) – la vânzare nu se colectează TVA pe factură, dar firmele vânzătoare au dreptul să deducă taxa din facturile de



achiziții destinate realizării bunurilor vândute; de aici poate rezulta sistematic TVA de recuperat (taxa colectată < taxa deductibilă);

- operațiuni scutite fără drept de deducere: prestarea de servicii medicale, majoritatea activităților bancare și de asigurări – pe documentele de vânzare nu se pune TVA, adică prețul de vânzare perceput clienților nu include TVA, dar nici nu există posibilitatea de a deduce taxa aferentă achizițiilor; în aceste condiții, pentru firmele derulând astfel de operațiuni, taxa aferentă achizițiilor este un element de cost, TVA pierzând-și neutralitatea specifică;

- operațiuni neimpozabile care ar da drept de deducere, dacă ar fi impozabile: am văzut mai sus că vânzarea de soft (pe cale electronică) unui client din țară este operațiune impozabilă (se colectează și se deduce); dimpotrivă, de regulă, vânzarea de soft către un străin înregistrat în scopuri de TVA devine operațiune neimpozabilă pentru firma românească furnizoare (din motive de loc al impunerii – vezi mai jos). Chiar dacă este neimpozabilă, această operațiune dă drept de deducere, la fel ca o vânzare echivalentă către un client intern;

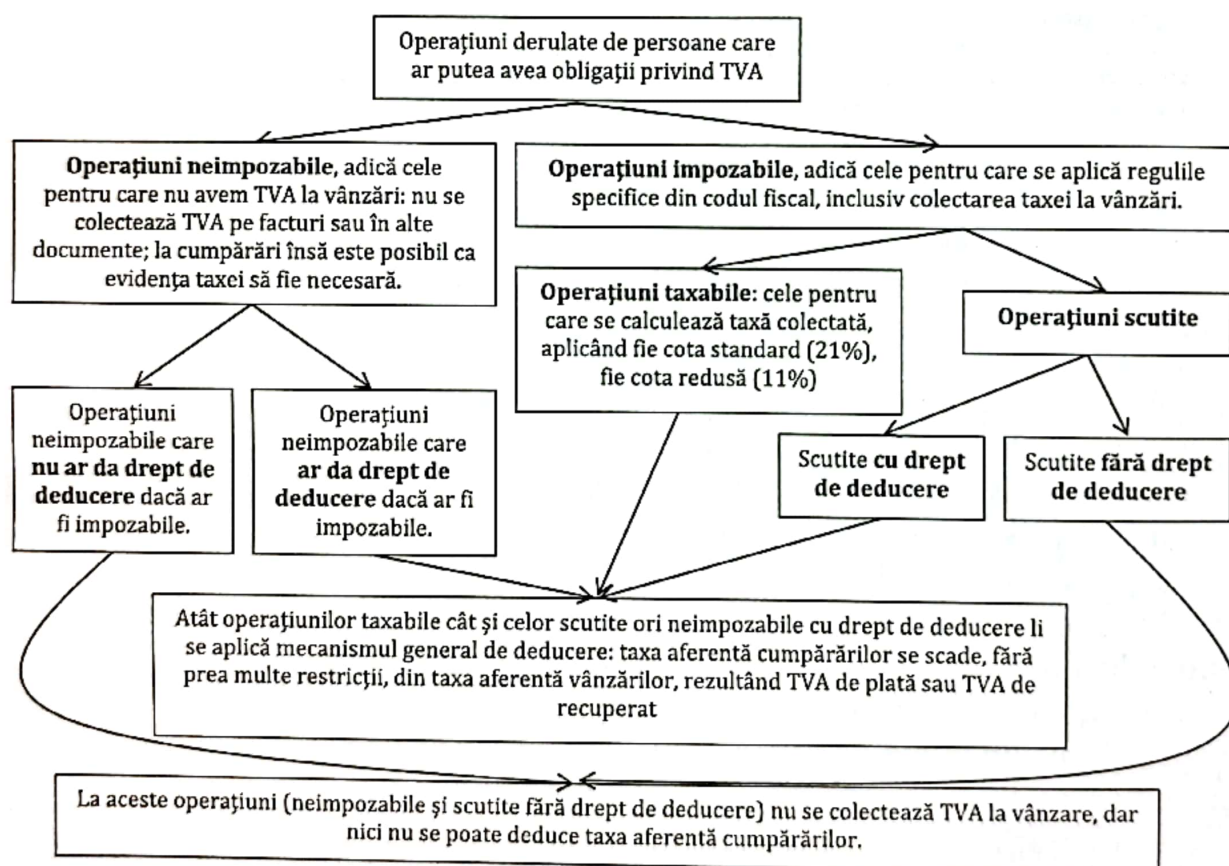


**Figura nr. 2 – Tipuri de operațiuni din sfera TVA, în funcție de dreptul de deducere**  
(sursa: Istrate, 2025, p. 263)

- operațiuni neimpozabile care nu ar da drept de deducere, dacă ar fi impozabile: prestarea unor servicii medicale pe un teritoriu străin și pentru un client străin ar fi neimpozabilă (din motive de loc al impunerii), dar nici nu ar da drept de deducere, deoarece, aceleași servicii, prestate în țară, nu ar da drept de deducere.

Într-un subcapitol ulterior, vom detalia regulile de aplicat și calculele de efectuat atunci când o entitate derulează, în același timp, mai multe tipuri de operațiuni, unele cu și altele fără drept de deducere. Vom vedea, de asemenea, că taxa colectată nu apare doar la vânzări și că deducerea taxei aferente cumpărărilor nu este mereu definitivă și automată.

#### **4.1. Condiții pentru intrarea unei operațiuni în sfera de aplicare a TVA. Tipuri de operațiuni, din perspectiva TVA**

Operațiunile derulate de o entitate sunt impozabile – adică trebuie să respecte obligații și dobândesc drepturi aferente TVA – dacă se îndeplinesc patru condiții principale:

- a) constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- b) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, acționând ca atare;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă dintr-o activitate economică;
- d) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România.

Dacă una din aceste condiții nu este îndeplinită, atunci operațiunea este neimpozabilă. Din schema prezentată mai sus, în figura 2, putem deduce că o operațiune neimpozabilă nu exclude existența unor obligații și, mai ales, a unor drepturi privind TVA: există operațiuni neimpozabile – nu obligă la colectarea taxei la vânzări – dar care permit deducerea taxei aferente unor cumpărări.

Se asimilează operațiunilor impozabile și alte tipuri de tranzacții, definite explicit în Codul fiscal, cum ar fi importurile și achizițiile intracomunitare.

#### **4.2. Livrări de bunuri, prestări de servicii în interiorul țării și operațiuni asimilate lor: recunoaștere contabilă și obligații privind TVA**

##### **4.2.1. Livrări de bunuri și operațiuni asimilate lor**

Livrările de bunuri reprezintă, aparent, operațiunile cel mai ușor de identificat; Codul fiscal le definește drept transferul dreptului de a dispune de bun ca proprietar. Bineînțeles că practica duce la variațiuni infinite ale livrărilor de bunuri, ceea ce presupune lectura atentă a normei fiscale, pentru a vedea în ce măsură există regulă specificată explicit sau este necesară o interpretare în sensul extinderii ariei de cuprindere a unor reguli existente. De exemplu, este posibil ca o persoană impozabilă să nu devină neapărat proprietar al bunurilor livrate, dar dacă primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt o transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei, având obligația să colecteze taxă pe facturile emise și dreptul de a deduce taxa din facturile primite.



Printre tranzacțiile obișnuite care prezintă particularități din punct de vedere economic și juridic, putem identifica, din Codul fiscal: vânzările cu plata în rate (cu transferul de proprietate condiționat de plata ratelor), executarea silită, confiscarea unor bunuri pentru stingerea de obligații fiscale, schimbarea destinației unor bunuri la dobândirea cărora s-a dedus taxa, distribuirea de bunuri către acționari/asociați (inclusiv de către societățile agricole), transferuri de active integral sau parțial cu ocazia unor reorganizări și aporturi, acordarea de bunuri în activități de sponsorizare, protocol, pentru stimularea vânzărilor sau în scopul desfășurării activității economice, transferul de bunuri aproape de expirare etc.

În cazul contractelor de leasing, dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data când bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului.

#### **4.1.1.1. Vânzări cu plata în rate**

Codul fiscal are în vedere faptul că, la unele vânzări cu plata în rate<sup>45</sup> - rate finanțate de vânzător și nu de vreun terț finanțator - este posibil ca în contract să apară o clauză prin care transferul de proprietate se realizează după plata ultimei rate, ceea ce face ca, la livrarea inițială, să nu se îndeplinească pe deplin criteriile juridice de recunoaștere a unei livrări de bunuri. În aceste condiții, trebuie aplicate regulile stabilite la partea de fapt generator/exigibilitate<sup>46</sup> din titlul referitor la TVA din Codul fiscal. Astfel, ca regulă de bază, faptul generator apare la livrare (definită explicit ca data predării bunului către cumpărător), iar exigibilitatea apare o dată cu faptul generator. Deci, taxa aferentă întregului preț de livrare se colectează la data transmiterii bunului/bunurilor de vânzător la cumpărător, indiferent de celelalte clauze inserate în contractul de vânzare cu plata în rate.

Din punct de vedere contabil, vânzarea cu plata în rate pune problema momentului de recunoaștere a venitului din vânzare. Regula contabilă (OMFP 1802/2014) spune că venitul din vânzarea de bunuri se recunoaște la transferul către cumpărător al riscurilor și beneficiilor ce decurg din proprietatea bunului, ceea ce nu înseamnă neapărat că intervine la transmiterea bunului către cumpărător. În acest caz, contabilizarea venitului depinde de estimarea făcută de firma vânzătoare (Istrate, 2016): dacă entitatea păstrează doar un risc

<sup>45</sup> Chiar dacă există unele similitudini între vânzarea cu plata în rate și contractele de leasing, este important să nu le confundăm! Vânzarea cu plata în rate este asimilată unei livrări de bunuri, în timp ce leasing-ul este asimilat unei prestări de servicii, cu diferențele majore în ceea ce privește exigibilitatea TVA.

<sup>46</sup> Din punct de vedere contabil, exigibilitatea TVA reprezintă momentul în care apare obligația colectării taxei în contul 4427.



nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute la data livrării, o dată cu cheltuielile aferente descărcării gestiunii. Dacă se estimează că nu s-a transferat către cumpărător majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente deținerii bunului, atunci venitul nu poate fi recunoscut la vânzare, ci, mai degrabă, se va eșalona pe durata contractului, fiind un fel de venit din închiriere, iar descărcarea gestiunii este înlocuită cu transferul bunului la imobilizări amortizate eșalonat pe perioada stabilită pentru primirea ratelor. În nici un caz însă, nu putem descărca gestiunea în rate! Oricum, regula contabilă românească este mult mai simplă decât ceea ar putea apărea în IFRS și ne putem imagina că majoritatea firmelor care vând cu plata în rate, dacă aplică proceduri conforme cu OMFP 1802/2014, recunosc venitul din vânzarea la data transmiterii bunului către cumpărător, o dată cu colectarea TVA.

La vânzările cu plata în rate, se mai pune și problema eventualelor dobânzi percepute de vânzător, peste prețul de vânzare al bunului: le includem sau nu în baza de calcul a TVA? În Codul fiscal, la partea de bază de impozitare, se precizează explicit că baza de impozitare nu cuprinde dobânzile, percepute după data livrării, pentru plăți cu întârziere. Pare destul de clar: dacă, la livrarea cu plata în rate, se pun și dobânzi, atunci acestea intră în baza de calcul a TVA, deoarece ratele nu sunt plăți cu întârziere, ci plăți la scadențe negociate. Dacă, dimpotrivă, clientul nu plătește o rată și, prin contract, se aplică dobânzi suplimentare pentru această întârziere, atunci aceste din urmă dobânzi nu generează TVA.

**Exemplu:** Furnizorul aplică, în relația cu unii clienți, mecanismul plății în rate, finanțate de furnizorul însuși. Bunul facturat unui client are prețul de vânzare de 100.000 lei (la care se adaugă TVA 21%), la un cost de producție de 73.500 lei. Contractul este pe cinci ani, cu rate lunare egale de 2.125 lei, la care se adaugă TVA de câte 446,25 lei.

Totalul ratelor, fără TVA este de  $2.125 \times 60 = 127.500$  lei, de unde rezultă o dobândă egală cu  $127.500 - 100.000 = 27.500$  lei. Taxa aferentă vânzării este de  $21\% \times 127.500 = 26.775$  lei. Contabilizarea vânzării, estimând că s-au transferat către cumpărător riscurile și beneficiile aferente deținerii bunului, se face astfel:

- livrarea bunului (transmiterea bunului către client)<sup>47</sup>:

|     |   |      |            |            |
|-----|---|------|------------|------------|
| 411 | = | %    | 154.275,00 |            |
|     |   | 701  |            | 100.000,00 |
|     |   | 472  |            | 27.500,00  |
|     |   | 4427 |            | 26.775,00  |

<sup>47</sup> Punerea dobânzii în contul 472 are doar rol informativ și contabilizarea lui este acceptabilă doar pentru că suma respectivă apare în contract și, eventual, în factură. Spunem asta deoarece, în acest exemplu, suma pusă în 472 nu îndeplinește unul din criteriile de recunoaștere ca datorie - nu rezultă dintr-un eveniment trecut. Într-adevăr, dobânda din 472 va apărea din trecerea timpului care, la data livrării, este un eveniment viitor. În aceste condiții, dacă ținem să aplicăm cu rigoare criteriile de recunoaștere a datoriilor, ar trebui ca, la întocmirea bilanțului, să nu punem soldul lui 472 în pasiv, la venituri în avans, ci să-l considerăm o rectificare a creanței din 411, punându-l cu semnul minus în activ.



## Costel ISTRATE

|                                                                                       |   |     |                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------|---|-----|---------------------|
| - descărcarea gestiunii:                                                              |   |     |                     |
| 711                                                                                   | = | 345 | 73.500   73.500     |
| - încasarea primei rate <sup>48</sup> : $2.125,00 + 21\% \times 2.125 = 2.571,25$ lei |   |     |                     |
| 5121                                                                                  | = | 411 | 2.571,25   2.571,25 |
| - dobânda aferentă primei rate <sup>49</sup> :                                        |   |     |                     |
| 472                                                                                   | = | 766 | 833,33   833,33     |

Din punct de vedere fiscal, veniturile din 701 și din 766 sunt impozabile la momentul apariției lor, iar debitul lui 711 de la descărcarea gestiunii este asimilată unei diminuări de venit impozabil, ceea ce echivalează cu o cheltuială deductibilă.

Eventuala întârziere la plata vreunei rate poate conduce la contabilizarea unui venit din penalități/dobânzi de întârziere, facturate de furnizor fără TVA.

În situația când, în practică, furnizorul și clientul se înțeleg asupra facturării fiecărei rate, operațiunea nu prea poate fi asimilată unei livrări, ci, mai degrabă, unei închirieri.

#### 4.1.1.2. Executarea silită

Atunci când o persoană (debitor) nu își poate achita datoriile, este posibil să se ajungă la executarea silită (OG 61/2002 și OMFP 1785/2002). Dacă debitorul este persoană impozabilă, atunci vânzarea forțată a unor bunuri din averea este asimilată unei livrări, în sensul TVA, colectându-se taxă. Codul fiscal (și alte acte normative) introduc noțiunea de „organ de executare silită”, pentru a desemna persoana care se ocupă de vânzarea bunurilor din averea debitorului. Acest executor întocmește factura pe numele și în contul debitorului executat silit, menționând în acest document faptul că este vorba despre o vânzare prin executare silită, precum și datele sale de identificare. Un exemplar din această factură ajunge la debitor, acesta contabilizând „vânzarea” bunului/bunurilor, stingerea totală sau parțială a datoriei pentru care a fost executat silit, precum și taxa colectată. Organul de executare poate încasa prețul inclusiv TVA al vânzării forțate a bunului aparținând debitorului; în acest caz, taxa inclusă în prețul respectiv nu se va înregistra în 4427, ci într-un alt cont de datorie față de buget, de unde va fi virată la bugetul de stat, în cinci zile de la vânzare. Documentul de virare a taxei este transmis debitorului; acesta din urmă va pune suma respectivă cu semnul minus pe rândul de regularizări ale taxei colectate, din decontul de TVA.

<sup>48</sup> Simplificăm considerând că nu intervine nici un avans. Dar, dacă s-ar percepe și un fel de rată zero (avansul), nu s-ar schimba semnificativ maniera de contabilizare.

<sup>49</sup> Am făcut calculele într-un fișier separat, într-un mod foarte simplu: am optat pentru o dobândă anuală de 10%, pe care am împărțit-o la 12 și am aplicat această dobândă lunară primului sold al „împrumutului acordat”:  $0,83333\% \times 100.000 = 833,33$  lei. Rezultatele sunt rotunjite, dar asta nu afectează raționamentul.

**Exemplu:** Întreprinderea este supusă executării silită ca urmare a neachitării la timp a unei datorii totale de 150.000 lei, din impozit pe profit. Organul de executare silită vinde o serie de active imobilizate ale întreprinderii pentru care încasează exact suma de 150.000 lei la care se adaugă TVA de 31.500 lei. La întreprinderea debitoare ajung un exemplar al facturii de executare silită și documentul prin care executorul dovedește că a achitat taxa către bugetul de stat. Reflectarea operațiunilor în contabilitatea debitorului se poate prezenta astfel:

- „vânzarea” bunurilor, pe baza facturii trimise de executor:

|     |   |      |         |         |
|-----|---|------|---------|---------|
| 461 | = | %    | 181.500 | -       |
|     |   | 7583 |         | 150.000 |
|     |   | 4427 |         | 31.500  |

- decontarea TVA plătită direct de către executor:

|     |   |      |         |         |
|-----|---|------|---------|---------|
| 461 | = | 4427 | -31.500 | -31.500 |
|-----|---|------|---------|---------|

- stingerea datoriilor pentru care s-a ajuns la executare silită:

|     |   |     |         |         |
|-----|---|-----|---------|---------|
| 441 | = | 461 | 150.000 | 150.000 |
|-----|---|-----|---------|---------|

- descărcarea gestiunii cu valoarea de înregistrare a activelor „vândute”: presupunem că această valoare este de 96.000 lei și că activele imobilizate respective aveau o amortizare cumulată de 41.000 lei:

|      |   |     |        |        |
|------|---|-----|--------|--------|
| %    | = | 213 | -      | 96.000 |
| 2813 |   |     | 41.000 |        |
| 6583 |   |     | 55.000 |        |

#### 4.1.1.3. Schimbarea destinației unor bunuri și alte livrări către sine

Noțiunea de **livrare către sine** este folosită de Codul fiscal pentru a desemna operațiuni care obligă la colectarea taxei, dar care nu implică neapărat o livrare efectivă de bunuri între două persoane distincte, efectuată cu plată. Colectarea taxei se face, în acest caz, prin auto-facturare. Auto-factura pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine trebuie emisă numai dacă operațiunile în cauză sunt taxabile și numai în scopul taxei. Informațiile din auto-factură se înscriu în jurnalele pentru vânzări și sunt preluate corespunzător în decontul de TVA, ca taxă colectată. Prețul care devine bază de calcul a TVA la livrările către sine este prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al altor bunuri similare ori, în lipsa unui astfel de preț, costul stabilit la data livrării.

Se încadrează la operațiunile de livrări către sine următoarele:

- utilizarea de bunuri cumpărate sau produse în scopuri fără legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;
- transferul gratuit către alte persoane al unor bunuri mobile achiziționate sau produse, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

În ambele cazuri, taxa se colectează prin auto-facturare și se contabilizează 635 = 4427.



Ca de fiecare dată, în Codul fiscal se stabilește o listă lungă de excepții de la încadrarea unor operațiuni la livrări către sine, în cazul transferului gratuit către alte persoane al unor bunuri mobile cumpărate sau produse. Astfel, tranzacții precum cele de mai jos nu dau naștere la colectarea taxei pe cheltuieli:

- acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice<sup>50</sup>; contabilizarea acestora se face 6232 = 371/345/302, fără a se pune problema colectării vreunei taxe și nici a ajustării taxei aferente achiziției/dobândirii bunurilor respective;
- acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat<sup>51</sup>, de protocol<sup>52</sup>/reprezentare;
- transferul alimentelor destinate consumului uman, aflate aproape de expirarea datei durabilității minime (oricând în ultimele 10 zile), dacă acesta este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare.

În categoria bunurilor **acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor**, se cuprind bunurile produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai dacă sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

- 1) se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile cumpărate de la respectiva persoană impozabilă; sau
- 2) bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia.

<sup>50</sup> Cheltuielile apărute cu această ocazie sunt deductibile fiscal și la impozitul pe profit. Bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit în cadrul campaniilor promoționale, mostre acordate pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare.

<sup>51</sup> Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 ‰ din cifra de afaceri (deși limita de recunoaștere fiscală a sponsorizării a ajuns la 7,5‰). Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat acordate în numerar și nici bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă.

<sup>52</sup> Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit:  $2\% \times [\text{Venituri totale} - (\text{Cheltuieli totale} - \text{Cheltuieli cu impozitul pe profit} - \text{Cheltuieli de protocol})]$ .



**Exemplu** (adaptat după normele de aplicare a Codului fiscal): Pentru facilitarea accesului la un centru comercial, o societate a depus diligențele necesare pentru construirea unui sens giratoriu. O parte a sensului giratoriu a fost construită pe terenul aparținând domeniului public, iar o parte pe terenul societății (acesta din urmă având o valoare de intrare de 25.000 lei). După finalizarea lucrărilor (partea suportată de firmă fiind de 45.000 lei, facturată de executant cu TVA 21%), pentru care primăria a obținut autorizație de construire, sensul giratoriu și partea din terenul aferent aparținând societății vor fi donate primăriei. Deși contractul prevede că sensul giratoriu va fi donat primăriei, întrucât bunurile construite pe domeniul public aparțin unității administrativ-teritoriale, din punctul de vedere al TVA nu se consideră că are loc o livrare de bunuri de la societate la primărie pentru lucrările efectuate pe terenul primăriei. Ele reprezintă servicii acordate gratuit. În ceea ce privește donația părții din sensul giratoriu construite pe terenul societății și a terenului aferent, aceasta reprezintă din punctul de vedere al TVA o livrare de bunuri cu titlu gratuit. Atât prestările de servicii, cât și livrarea de bunuri, acordate gratuit, se consideră că au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, respectiv pentru facilitarea accesului la centrul comercial, nefiind în sfera de aplicare a TVA. Societatea în cauză beneficiază de dreptul de deducere a TVA. Contabilizarea s-ar putea face astfel:

- primirea, de către firmă, a facturii (facturilor) pentru lucrările de execuție a sensului giratoriu; deoarece lucrarea urmează a fi cedată, nu o putem duce la imobilizări, ci pe cheltuieli, de unde va ajunge, eventual, la active circulante:

|      |   |     |        |        |
|------|---|-----|--------|--------|
| %    | = | 401 | -      | 54.450 |
| 628  |   |     | 45.000 |        |
| 4426 |   |     | 9.450  |        |

- recepția finală a lucrărilor<sup>53</sup>:

|     |   |     |        |        |
|-----|---|-----|--------|--------|
| 345 | = | 711 | 45.000 | 45.000 |
|-----|---|-----|--------|--------|

- transferul către unitatea administrativ teritorială (primărie) a terenului și a lucrărilor edificate pe teren, care formează împreună sensul giratoriu:

|      |   |     |        |        |
|------|---|-----|--------|--------|
| 6582 | = | %   | 70.000 | -      |
|      |   | 211 |        | 25.000 |
|      |   | 345 |        | 45.000 |

Bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. Dacă persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa (635 = 4427), atunci când taxa aferentă bunurilor respective a fost deductibilă total sau parțial. Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au

<sup>53</sup> Dacă lucrările se întind pe o perioadă mai lungă, atunci, la sfârșitul fiecărei luni se constată producție în curs (331=711, cu sumele pentru care s-au contabilizat documente în luna respectivă), pentru ca la începutul lunii următoare să se închidă contul (711=331), urmând ca la recepția finală să avem 345=711, cu 45.000.



fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul. Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în auto-faktură.

#### 4.1.1.4. Dividende și alte distribuiri în natură

Legea 31/1990 a societăților spune că dividendul este cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat/acționar și că dividendele nu se pot distribui decât din profituri determinate potrivit legii și ca urmare a hotărârii adunării generale a asociaților/acționarilor. Din punct de vedere fiscal, definiția este ceva mai cuprinzătoare; astfel, dividendele sunt distribuiri, în bani sau în natură, efectuate de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare (acțiuni/părți sociale) la acea persoană juridică. În plus, Codul fiscal recunoaște ca dividende și veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică<sup>54</sup> unui participant la societatea respectivă, drept consecință a deținerii părților sociale. Astfel de distribuiri sunt considerate livrări și, deci, supuse TVA, dacă firma a dedus taxa aferentă achizițiilor necesare pentru a le realiza.

**Exemplu:** Considerăm că toți asociații firmei sunt persoane fizice (ceea ce ne obligă la reținerea unui impozit pe dividende de 16%, începând cu 1 ianuarie 2026) și că suma profitului supusă repartizării ca dividende în natură este de 200.000 lei; costul acestor produse finite este de 141.300 lei, iar firma a dedus taxa aferentă achizițiilor de materii prime, consumabile, servicii etc. destinate realizării produselor:

- consemnarea datoriei față de asociați, pe baza hotărârii adunării generale:

|     |   |     |         |  |         |
|-----|---|-----|---------|--|---------|
| 117 | = | 457 | 200.000 |  | 200.000 |
|-----|---|-----|---------|--|---------|

- reținerea impozitului pe dividende de 16% x 200.000 = 32.000 lei:

|     |   |     |        |  |        |
|-----|---|-----|--------|--|--------|
| 117 | = | 457 | 32.000 |  | 32.000 |
|-----|---|-----|--------|--|--------|

- stingerea datoriei față de asociați<sup>55</sup> (TVA este de 11%) și descărcarea gestiunii cu produsele transferate acestora:

|     |   |      |         |  |         |
|-----|---|------|---------|--|---------|
| 457 | = | %    | 168.000 |  | -       |
|     |   | 701  |         |  | 151.351 |
|     |   | 4427 |         |  | 16.649  |
| 711 | = | 345  | 141.300 |  | 141.300 |

<sup>54</sup> Aceste societăți sunt constituite și funcționează conform legii 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură.

<sup>55</sup> Pentru a nu apărea probleme de natură documentară (formală), este acceptabilă și varianta potrivit căreia se întocmește mai întâi o factură cu suma de 168.000 lei, debitându-se contul 411 *Clienți*, după care se face o compensare a acestei creanțe cu datoria din 457 *Dividende de plată*.

#### 4.1.1.5. Aporturi în natură și alte reorganizări

Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România. De asemenea, nici transferul tuturor activelor/pasivelor sau doar a unei părți a acestora și care nu se încadrează la definiția fuziunii/divizării (intră aici și aporturile în natură la capitalul unei alte persoane juridice) nu constituie livrare de bunuri, dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă<sup>56</sup>.

În toate cazurile, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului, inclusiv în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere a taxei.

Contabilizarea unor operațiuni de divizare/fuziune depășește cadrul acestei lucrări, dar nu prezintă dificultăți deosebite: regulile principale se găsesc în OMFP 897/2015. Pentru transferul de active, altul decât cel rezultat din fuziuni/divizări, vom exemplifica o situație ceva mai complexă în capitolul privind impozitul pe profit, având în vedere că toate transferurile amintite aici au particularitatea de a nu genera venituri impozabile/cheltuieli deductibile și că valorile contabile ale activelor/pasivelor implicate pot ajunge să fie diferite de valorile lor fiscale.

#### 4.1.1.6. Arenda plătită în natură

Societățile cu activități în sectorul agricol pot exploata terenuri aparținând altor persoane fizice sau juridice, în virtutea unor contracte de arendă. Dacă proprietarul terenurilor date în arendă este persoană juridică, poate opta pentru ca arendeii – o chirie – să i se aplice regula fiscală de bază potrivit căreia se încadrează la operațiuni scutite fără drept de deducere sau, dimpotrivă, poate notifica autoritatea fiscală cu privire la opțiunea de a taxa operațiunea respectivă, colectând taxă. Pe de altă parte, arendatorul persoană fizică individuală este, foarte probabil, persoană neimpozabilă, deci nu are niciun fel de obligație cu privire la TVA.

Plata arendeii în natură reprezintă, din punct de vedere al TVA, o operațiune de livrare și arendașul plătitor – dacă este persoană impozabilă – trebuie să colecteze taxa aferentă bunurilor transmise arendatorului ca plată a arendeii. O particularitate apare în cazul arendatorilor persoane fizice: veniturile realizate de aceștia din arendă sunt supuse impozitării, iar obligația calculului și reținerii impozitului de 10% revine plătitorului de venit, adică arendașului. În vederea stabilirii bazei de calcul a impozitului pe arendă suportat de arendatorul persoană fizică, arendașul determină venitul net din

<sup>56</sup> Pentru ca o operațiune să poată fi considerată un astfel de transfer, primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții.



arendă, la fiecare plată, prin deducerea din venitul brut a unor cheltuieli forfetare de 20% din venitul brut<sup>57</sup>. O altă problemă a arendei în natură o reprezintă evaluarea în bani a bunurilor transmise de arendaș. Dacă beneficiar al arendei este o persoană fizică, Codul fiscal spune că evaluarea în lei se face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal.

**Exemplu: a) Arendator persoană juridică care a optat pentru taxarea operațiunii.** În conformitate cu contractul de arendă (încheiat pe 5 ani), plata anuală a arendei către proprietar se face în bunuri. Cantitatea de cereale recoltată de arendașul A de pe suprafețele luate în arendă conduce la calculul unui echivalent în bani a arendei totale de 18.150 lei (din care arendatorul contabilizează o taxă de 3.150 lei). Pentru această sumă, arendatorul B întocmește factură către arendaș, cu data de 21 august 2026 (cu TVA 21%), iar arendașul întocmește și el o factură prin care să transfere o parte din recoltă proprietarului, cu data de 23 august 2026 (aplicând taxarea inversă, cu cota de TVA 11%). Costul bunurilor transferate de arendaș arendatorului este de 11.950 lei. Înainte de contabilizarea tranzacțiilor, este util să amintim că aplicarea principiului contabilității de angajamente ne obligă să repartizăm chiria/arenda pe perioada la care se referă. În cazul nostru arenda de 15.000 lei este anuală, deci arendașul ar trebui să treacă pe cheltuieli lunare suma de  $15.000 / 12 = 1.250$  lei. Luăm anul calendaristic drept referință pentru eşalonarea arendei anuale și dacă arendatorul face o singură factură, în august 2026, atunci contabilizarea pe lunile ianuarie – iulie trebuie să se facă pe baza unei estimări – nu cunoaștem în ianuarie recolta din anul respectiv. Considerăm că estimarea este de 1.000 lei/lună. Contabilizarea se poate prezenta astfel:

| <i>La arendașul A</i>                                                                                                                                                            | <i>La arendatorul B</i>                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - cheltuiala cu arenda estimată în fiecare din lunile din ianuarie până în iulie <sup>58</sup> :<br>612 = 408.B 1.000,00                                                         | - venitul din arenda estimată în fiecare din lunile din ianuarie până în iulie<br>418.A = 706 1.000,00                                                                                                                 |
| La începutul lunii august, soldul contului 408.B ajunge la $7 \times 1.000 = 7.000$ lei.                                                                                         | La începutul lunii august, soldul contului 418.A ajunge la $7 \times 1.000 = 7.000$ lei.                                                                                                                               |
| - primirea facturii pentru arenda anuală, cu recalcularea cheltuielii lunare: $(15.000 - 7.000) / 5 = 1.600$ lei și cu evidențierea venitului în avans pe 4 luni <sup>59</sup> : | - emiterea facturii pentru arenda anuală, cu recalcularea venitului lunar pentru cinci luni: $(15.000 - 7.000) / 5 = 1.600$ lei și cu punerea în evidență a venitului în avans aferent lunilor septembrie – decembrie: |

<sup>57</sup> O lungă perioadă, cota forfetară pentru arendă și alte chirii a fost de 40%.

<sup>58</sup> Putem considera pentru eşalonare, perioada dintre două recolte și arenda de la recolta anului 2026 este cheltuială/venit pentru perioada august 2026 – iulie 2027, cu repartizarea în sume egale pe fiecare din cele 12 luni, având  $15.000 / 12 = 1.250$  lei/lună.

<sup>59</sup> Putem face și stornarea chiriilor anterioare ( $612 = 408$ , cu  $-7.000$ ), urmată de contabilizarea facturii.

Calcule, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii

|                                                                                                        |   |       |           |                                                                                                           |   |       |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------|-----------|
| %                                                                                                      | = | 401.B | 18.150,00 | 411.A                                                                                                     | = | %     | 18.150,00 |
| 408.B                                                                                                  |   |       | 7.000,00  | 418.A                                                                                                     |   |       | 7.000,00  |
| 612                                                                                                    |   |       | 1.600,00  | 706                                                                                                       |   |       | 1.600,00  |
| 471                                                                                                    |   |       | 6.400,00  | 472                                                                                                       |   |       | 6.400,00  |
| 4426                                                                                                   |   |       | 3.150,00  | 4427                                                                                                      |   |       | 3.150,00  |
| - facturarea bunurilor de transferat ca arendă; se aplică taxarea inversă, fiind o livrare de cereale: |   |       |           | - contabilizarea facturii privind bunurile primite ca arendă în natură, considerate mărfuri de arendator: |   |       |           |
| 411.B                                                                                                  | = | 7017  | 18.150,00 | 371                                                                                                       | = | 401.A | 18.150,00 |
| - descărcarea gestiunii cu bunurile date ca arendă:                                                    |   |       |           | - taxarea inversă $18.150 \times 11\% = 1.996,50$ lei                                                     |   |       |           |
| 711                                                                                                    | = | 347   | 11.950,00 | 4426                                                                                                      | = | 4427  | 1.996,50  |
| - compensarea creanței cu datoria:                                                                     |   |       |           | - compensarea creanței și datoriei aferente arendei:                                                      |   |       |           |
| 401.B                                                                                                  | = | 411.B | 18.150,00 | 401.A                                                                                                     | = | 411.A | 18.150,00 |
| - cheltuiala cu arenda pe fiecare din lunile septembrie-decembrie:                                     |   |       |           | - venitul din arendă în fiecare din lunile septembrie-decembrie:                                          |   |       |           |
| 612                                                                                                    | = | 471   | 1.600,00  | 472                                                                                                       | = | 706   | 1.600,00  |

**b) Arendator persoană fizică.** Arendașul stabilește, în luna august 2026, că-i datorează arendatorului persoană fizică o arendă în natură evaluată la 1.098 lei, inclusiv TVA 11%. De data asta, presupunem că perioada de eşalonare a cheltuielii cu arenda este cea cuprinsă între două recolte, adică între august 2026 și iulie 2027. Calculele și contabilizarea se pot prezenta astfel:

- arenda pe fiecare din lunile ianuarie – iulie este calculată pe baza sumelor aferente anului precedent, pe care le presupunem de 83 lei/lună:

|     |   |     |       |       |
|-----|---|-----|-------|-------|
| 612 | = | 471 | 83,00 | 83,00 |
|-----|---|-----|-------|-------|

- contabilizarea, în august 2026, a arendei pe luna august și pe următoarele 11 luni:  
 $1.098 / 12 = 91,50$  lei/lună;

|     |   |     |          |          |
|-----|---|-----|----------|----------|
| %   | = | 462 | -        | 1.098,00 |
| 612 |   |     | 91,50    |          |
| 471 |   |     | 1.006,50 |          |

- reținerea impozitului pe veniturile din arendă realizate de arendatorul persoană fizică:  $10\% \times (1.098 - 20\% \times 1.098) = 88$  lei:

|     |   |     |       |       |
|-----|---|-----|-------|-------|
| 462 | = | 446 | 88,00 | 88,00 |
|-----|---|-----|-------|-------|

- transferul bunurilor către arendator, la preț de  $1.098 - 88 = 1.010$  lei, din care TVA  $1.010 \times 11/111 = 100,09$  lei:

|     |   |      |          |        |
|-----|---|------|----------|--------|
| 411 | = | %    | 1.010,00 | -      |
|     |   | 7017 |          | 909,91 |
|     |   | 4427 |          | 100,09 |

- descărcarea gestiunii cu bunurile transferate: presupunem un cost de 731 lei:

|     |   |     |        |        |
|-----|---|-----|--------|--------|
| 711 | = | 347 | 731,00 | 731,00 |
|-----|---|-----|--------|--------|

- compensarea creanței/datoriei din arendă:

|     |   |     |          |          |
|-----|---|-----|----------|----------|
| 462 | = | 411 | 1.010,00 | 1.010,00 |
|-----|---|-----|----------|----------|



#### 4.2.2. Prestări de servicii și asimilate

Codul fiscal vine cu o definiție extrem de simplă, dar foarte cuprinzătoare: prestările de servicii reprezintă orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri<sup>60</sup>. Pentru confirmare, aceeași normă vine și cu o enumerare de activități considerate prestări de servicii (închiriere de bunuri, cesiune/vânzare de active necorporale, intermedieri diverse<sup>61</sup>).

Prestările către sine, care se auto-facturează și generează colectare de TVA (635=4427) se referă la:

- utilizarea temporară a bunurilor (cu excepția celor de capital) din activele unei persoane impozabile, în scopuri fără legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere (unele autoturisme);
- serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Normele de aplicare a Codului fiscal vin cu câteva exemple de utilizare a unor bunuri în scopul activității economice, chiar dacă sunt puse la dispoziția altor persoane; adaptăm aici unul din aceste exemple: firma distribuitor de băuturi pune gratuit la dispoziția clienților frigider pentru păstrarea și prezentarea băuturilor respective. Frigiderele sunt imobilizări, amortizate pe durata de viață estimată și consemnate în analitice de imobilizări la terți. Operațiunea nu este prestare către sine, deoarece expunerea produselor în frigiderul pus la dispoziția clienților contribuie la activitatea economică. La fel putem raționa în cazul unor aparate (modem-uri, routere) puse la dispoziția clienților, pentru ca aceștia să poată recepționa semnalul unui furnizor de date; e posibil ca aceste aparate să nu fie imobilizări, caz în care se contabilizează ca obiecte de inventar date în folosință.

Din Codul fiscal, preluăm și alte câteva tipuri de operațiuni încadrate, din punct de vedere al TVA, la prestări de servicii. Este vorba despre:

- a) furnizarea de programe informatice software standard prin internet sau prin orice altă rețea electronică și care este în principal

<sup>60</sup> Această manieră de definire reziduală este familiară și contabililor; de exemplu, sunt imobilizări toate activele care nu se încadrează la circulante sau capitalurile proprii sunt partea din pasiv care nu reprezintă datorii.

<sup>61</sup> Totuși, în cazul intermedierilor, regulile cu privire la TVA depind în mare măsură de documentele care intervin între părțile implicate. De exemplu, emiterea de către intermediar a unei facturi în numele său către cumpărător/beneficiar, pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punctul de vedere al TVA. De asemenea, intermediarul devine din punctul de vedere al TVA un cumpărător revânzător, dacă primește de la furnizor/prestator o factură întocmită pe numele său.



- automatizată, necesitând intervenție umană minimă, fiind un serviciu furnizat pe cale electronică<sup>62</sup>;
- b) furnizarea de licențe în cadrul unui contract de licență privind programele informatice software, care permite clientului instalarea programului software pe diverse stații de lucru, împreună cu furnizarea de programe software standard pe dischetă sau pe un alt purtător de date;
  - c) furnizarea de programe informatice software personalizate<sup>63</sup>, chiar și atunci când programul software este furnizat pe dischetă sau pe un alt purtător de date;
  - d) transferul cu plată al unui sportiv de la un club sportiv la altul; sumele plătite drept compensație pentru încetarea contractului sau drept penalități pentru neîndeplinirea unor obligații prevăzute de părțile contractante nu sunt considerate prestări de servicii efectuate cu plată.

Încadrarea acestor activități la prestări de servicii este importantă mai ales din punctul de vedere al locului impunerii, dacă tranzacția implică parteneri din state diferite. În acest caz, de regulă, dacă furnizorul este român, iar clientul străin este persoană impozabilă, locul impunerii este teritoriul unde are sediu clientul, deci operațiunea realizată de român este neimpozabilă în România și nu se pune TVA pe factură.

**Exemplu:** În cazul transferurilor de sportivi, ne putem imagina cel puțin două situații: a) clubul de unde pleacă sportivul a cumpărat anterior dreptul de a folosi serviciile acestuia și b) sportivul transferat a fost format de clubul de unde pleacă. În primul caz, clubul are deja înregistrat – la imobilizări necorporale sau la cheltuieli în avans, în funcție de durata contractului<sup>64</sup> – dreptul de a utiliza abilitățile sportivului, în timp ce, în al doilea caz, nu există o astfel de recunoaștere contabilă, ca urmare a aplicării regulii contabile care spune că unele active din producție proprie nu se pot recunoaște contabil, datorită dificultății de a fi evaluate credibil. Diferența apare la descărcarea gestiunii; astfel, dacă prețul de transfer este de 500.000 lei, plus TVA 21%, iar – în primul caz – sportivul venise pentru o sumă de 350.000 lei, imobilizată în 205 sau în 208 și amortizată pentru 215.000 lei, contabilizarea se poate face astfel:

<sup>62</sup> Dimpotrivă, furnizarea de programe informatice software standard pe CD sau pe un alt purtător de date, însoțită de licență obișnuită care interzice copierea și distribuirea acestora și care permite doar instalarea lor, constituie livrare de bunuri.

<sup>63</sup> Programul software personalizat reprezintă orice program software creat sau adaptat nevoilor specifice ale clienților, conform cerințelor exprimate de aceștia.

<sup>64</sup> Suma plătită pentru transferul unui sportiv pe o perioadă de până la un an nu are loc la imobilizări și nici nu poate fi lăsată integral pe cheltuielile lunii în care apare, așa încât 471 reprezintă o soluție foarte bună.



| <i>varianta a)</i>                                                              |   |      |                | <i>varianta b)</i>                              |   |      |                |
|---------------------------------------------------------------------------------|---|------|----------------|-------------------------------------------------|---|------|----------------|
| - facturarea transferului:                                                      |   |      |                | - facturarea transferului <sup>65</sup> :       |   |      |                |
| 461                                                                             | = | %    | <u>605.000</u> | 411                                             | = | %    | <u>605.000</u> |
|                                                                                 |   | 7583 | 500.000        |                                                 |   | 704  | 500.000        |
|                                                                                 |   | 4427 | 105.000        |                                                 |   | 4427 | 105.000        |
| - descărcarea gestiunii cu imobilizarea cedată (drepturile asupra sportivului): |   |      |                | - nu apare niciun fel de descărcare a gestiunii |   |      |                |
| %                                                                               | = | 208  | <u>350.000</u> |                                                 |   |      |                |
| 2808                                                                            |   |      | 215.000        |                                                 |   |      |                |
| 6583                                                                            |   |      | 135.000        |                                                 |   |      |                |

#### 4.2.3. Schimburi de bunuri și de servicii

Încă de la prima normă românească privind TVA (OG 3/1992), schimbul de bunuri este considerat ca având efectul a două livrări separate. Ulterior, regula s-a extins și la schimbul de servicii. Astfel, fiecare din părțile implicate în schimb face factură, colectează taxă pe factura emisă – dacă este cazul – și deduce taxa din factura primită, dacă are drept de deducere. În contabilitate, regulile privind recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor aferente schimburilor de bunuri și servicii au apărut destul de târziu (o dată cu OMFP 3055/2009) și sunt întru totul compatibile cu cele privind TVA, deși pot apărea efecte negative asupra calității veniturilor și cheltuielilor raportate, dacă bunurile/serviciile schimbate sunt similare (Istrate, 2016, pp. 67-69).

#### 4.3. Prestări de servicii între rezidenți și nerezidenți

Dacă prestările de servicii s-ar derula doar între rezidenți români, contabilizarea lor și tratamentul TVA ar fi simple, pentru părțile implicate (două sau mai multe). Totuși, în vederea schițării unor soluții generalizabile, este nevoie de fixarea unor reguli specifice stabilite de Codul fiscal. Cred că cel mai important aspect în identificarea regimului TVA la prestările/cumpărările de servicii ține de locul impunerii: dacă locul impunerii este în România, atunci partea implicată are obligații și dobândește drepturi cu privire la TVA; dacă, dimpotrivă, locul impunerii nu este în România, partea română implicată nu are decât obligații limitate în legătură cu taxa.

În Codul fiscal identificăm două reguli generale în funcție de care se stabilește locul impunerii la prestările de servicii, în funcție de încadrarea fiscală a beneficiarului/cumpărătorului serviciilor:

<sup>65</sup> Am pus conturile specifice prestării de servicii, deoarece cheltuielile făcute cu formarea sportivului sunt cheltuieli de exploatare curentă (hrană, medicație și servicii medicale, echipament, cazare etc.) și este posibil ca organizația care transferă să facă în mod sistematic astfel de tranzacții. Totuși, în funcție de procedurile reținute în manualul de politici și proceduri, se poate opta și pentru o soluție similară cu cea de la varianta a).



- *regula generală 1*: dacă beneficiarul serviciilor este persoană impozabilă, atunci locul prestării este locul (statul sau teritoriul) unde acesta (beneficiarul) își are stabilit sediul activității economice;
- *regula generală 2*: dacă beneficiarul este persoană neimpozabilă<sup>66</sup>, atunci locul prestării este locul (statul sau teritoriul) unde prestatorul își are sediul activității economice.

Excepțiile de la aceste reguli sunt numeroase și Codul fiscal le sistematizează în excepții de la ambele reguli generale, excepții de la regula generală 1 și excepții de la regula generală 2: conform normelor de aplicare a Codului fiscal, excepțiile prevalează întotdeauna față de regulile generale.

În cele ce urmează, ne vom limita la regulile generale, pentru a exemplifica regimul TVA la prestările de servicii între nerezidenți:

- dacă prestatorul este român, iar beneficiarul străin<sup>67</sup> este persoană impozabilă (dovada o reprezintă, de regulă, numărul de înregistrare în scopuri de TVA, verificabil în aplicația europeană VIES), atunci locul impunerii este în străinătate, acolo unde are sediul beneficiarul; operațiunea nu are locul impunerii în România, deci nu se îndeplinesc toate condițiile pentru a fi operațiune impozabilă – prestatorul român consideră operațiunea ca fiind neimpozabilă, deci nu are obligația de a colecta TVA pe factura emisă beneficiarului străin;
- dacă prestatorul este român și beneficiarul este persoană neimpozabilă străină, locul impunerii este în România, adică se îndeplinesc condițiile de recunoaștere a unei operațiuni impozabile și prestatorul român pune TVA pe factură;
- dacă prestatorul este străin și beneficiarul român este persoană impozabilă, locul impunerii este în România: străinul nu pune TVA pe factură – pentru el, operațiunea este neimpozabilă – iar românul beneficiar, prin faptul că locul impunerii este la el, trebuie să-și asume obligații cu privire la TVA și să-și însușească drepturile aferente:
  - în calitate de cumpărător, beneficiarul român deduce taxă, adică înregistrează taxa în 4426;

<sup>66</sup> Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Uniunea Europeană are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA. Cu toate acestea, indiferent de existența unor informații contrare, prestatorul de servicii de telecomunicații, de servicii de radiodifuziune și televiziune sau de servicii prestate pe cale electronică poate considera un client stabilit în alt stat membru drept persoană neimpozabilă, atât timp cât clientul în cauză nu a comunicat prestatorului numărul său individual de identificare în scopuri de TVA.

<sup>67</sup> Când beneficiarul este în UE, suntem în prezența unei prestări de servicii intracomunitare, care se includ în declarația recapitulativă 394. Dacă beneficiarul sau prestatorul este stabilit într-un stat din afara UE, obligațiile cu privire la identificare locului impunerii sunt aceleași, cu diferența că facturile respective nu se includ în declarația recapitulativă 394.



- deoarece beneficiarul deduce, este important ca altcineva să colecteze: furnizorul străin nu colectează – nu are obligații în acest sens, pentru el operațiunea fiind neimpozabilă – așa încât singura persoană care poate colecta este tot cumpărătorul român, beneficiar al serviciilor;
- pe ansamblu, cumpărătorul deduce și colectează în același timp (4426 = 4427), factura respectivă apărând și în jurnalul de cumpărări (pentru taxa deductibilă) și în cel de vânzări<sup>68</sup> (pentru taxa colectată);
- dacă prestatorul este străin și beneficiarul român este persoană neimpozabilă, locul impunerii este în țara prestatorului: străinul pune TVA pe factură, taxă pe care românul nu o poate deduce, trecând-o în costul serviciului cumpărat sau, eventual, pe cheltuieli distincte.

#### 4.4. Achiziții și livrări intracomunitare de bunuri

Regulile cu privire la TVA ne obligă să facem distincție între comerțul derulat de firme situate în țări membre UE – concretizat în livrări/achiziții intracomunitare de bunuri – și comerțul derulat cu firme situate în afara UE – regăsit sub denumirea consacrată de export/import.

Definiția din Codul fiscal pentru unele astfel de tranzacții ține cont de aceste particularități: se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor. Aceasta reprezintă definiția *în oglindă* a livrării intracomunitare de bunuri, respectiv dacă în statul membru de unde începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară de bunuri, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară de bunuri în funcție de locul acestei operațiuni.

##### 4.4.1. Reguli de bază la achiziții și livrări intracomunitare

Regulile de bază par simple și putem presupune că cea mai mare parte a tranzacțiilor dintre firme aflate în state membre diferite se caracterizează printr-o livrare simplă, eventual cu factură, dintr-un stat, și o recepție la fel de simplă în statul celălalt. Am văzut deja (și o să revenim mai jos) că livrările intracomunitare sunt, deocamdată, scutite de TVA în statul de unde pleacă bunurile. În aceste condiții, cumpărătorul va primi o factură fără TVA și,

<sup>68</sup> Recunoașterea taxei, în același timp, la deductibilă și la colectată se mai numește **autolichidarea taxei** (formulare apărută în HG 44/2004, dar care nu se mai regăsește în HG 1/2016). Se folosește, de asemenea, și termenul **taxare inversă**.

conform regulii valabile în prezent, va consemna această factură și în jurnalul de vânzări, și în cel de cumpărări, înregistrând, în același timp, și taxă deductibilă (pentru că este cumpărător) și taxă colectată (pentru că nu colectează nimeni altcineva).

**Exemplu:** Firma din România face comerț exterior și derulează o serie de tranzacții intracomunitare cu bunuri. Luăm în considerare doar două astfel de tranzacții:

- o livrare intracomunitară de mărfuri în sumă de 15.000 euro (la 5,10 lei/euro), pentru care s-a facturat și s-a încasat anterior (în aceeași lună) un avans de 5.000 euro (la 5,05 lei/euro);

- o achiziție intracomunitară de 40.000 euro (la 5,09 lei/euro), pentru care s-a achitat și o factură de avans (în aceeași lună) de 12.000 euro (la 5,04 lei/euro).

Contabilizarea celor două tranzacții se poate prezenta astfel<sup>69</sup>:

| <i>Livrarea intracomunitară</i>                                                                                      |   |      |                     | <i>Achiziția intracomunitară</i>                                                                                                                             |   |      |                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|----------------------|
| - emiterea facturii pentru avansul de 5.000 euro x 5,05 lei/euro:                                                    |   |      |                     | - primirea facturii pentru avans 12.000 euro x 5,04 lei//euro:                                                                                               |   |      |                      |
| 4111                                                                                                                 | = | 419  | 25.250,00           | 409                                                                                                                                                          | = | 401  | 60.480,00            |
| - încasarea avansului (presupunem că încasarea se efectuează în aceeași zi cu facturarea avansului):                 |   |      |                     | - plata avansului, la același curs:                                                                                                                          |   |      |                      |
| 5124                                                                                                                 | = | 4111 | 25.250,00           | 401                                                                                                                                                          | = | 5124 | 60.480,00            |
| - facturarea livrării intracomunitare de bunuri – scutită de TVA cu drept de deducere: 15.000 euro x 5,10 lei//euro: |   |      |                     | - taxa aferentă avansului primit: 21% x 60.480:                                                                                                              |   |      |                      |
| 4111                                                                                                                 | = | 707  | 76.500,00           | 4426                                                                                                                                                         | = | 4427 | 12.700,80            |
| - descărcarea gestiunii:                                                                                             |   |      |                     | - recepția bunurilor, la 40.000 euro x 5,09 lei/euro:                                                                                                        |   |      |                      |
| 607                                                                                                                  | = | 371  | cost                | 371                                                                                                                                                          | = | 401  | 203.600,00           |
| - regularizarea avansului deja încasat:                                                                              |   |      |                     | - taxa aferentă achiziției este de 21% x 12.000 x 5,04 + 21% x 28.000 x 5,09;                                                                                |   |      |                      |
| %                                                                                                                    | = | 4111 | <u>5.000 x 5,10</u> | putem face calculul, urmat de stornarea taxei la avans sau putem consemna doar taxa aferentă diferenței de plată, adică 21% x 28.000 x 5,09 = 29.929,20 lei: |   |      |                      |
| 419                                                                                                                  |   |      | 5.000 x 5,05        | 4426                                                                                                                                                         | = | 4427 | 29.929,20            |
| 665                                                                                                                  |   |      | 5.000 x 0,05        | - regularizarea avansului:                                                                                                                                   |   |      |                      |
|                                                                                                                      |   |      |                     | 401                                                                                                                                                          | = | %    | <u>12.000 x 5,09</u> |
|                                                                                                                      |   |      |                     |                                                                                                                                                              |   | 409  | 12.000 x 5,04        |
|                                                                                                                      |   |      |                     |                                                                                                                                                              |   | 765  | 12.000 x 0,05        |

<sup>69</sup> Am simplificat foarte mult exemplul, pentru a pune în evidență doar mecanismul de contabilizare a taxei. În realitate, lucrurile se pot complica, cu diferențe de date între factura de avans și încasarea/plata avansului, între data livrării/recepției și data facturii de livrare/achiziție. De exemplu, exigibilitatea taxei la achiziția intracomunitară (data înregistrării 4426=4427) intervine la data facturii și nu la data recepției, dacă cele două sunt diferite.



#### 4.4.2. Situații complexe la livrări/achiziții intracomunitare

Trimiterea directă de bunuri de la un furnizor dintr-o țară membră către un client din altă țară membră UE reprezintă, probabil, cea mai mare parte a tranzacțiilor intracomunitare. Totuși, normele fiscale au stabilit reguli – unele destul de greu de aplicat – și pentru tranzacții neîncadrate în tiparul descris mai sus. Putem să preluăm câteva din sugestiile făcute în chiar normele fiscale și să enumerăm:

- transferuri între gestiuni din state membre diferite, dar aparținând aceleași firme;
- bunuri vândute în consignație, în alt stat;
- stocuri la dispoziția clientului din alt stat;
- cumpărarea de bunuri într-un stat membru, urmată de prelucrarea lor în același stat sau într-un stat diferit, după care sunt aduse în România sau transferate într-un alt stat;
- bunuri preluate spre prelucrare de la un furnizor căruia i se returnează produsele rezultate din prelucrarea respectivă;
- bunuri transmise în vederea testării sau verificării conformității.

Pentru tranzacțiile enumerate mai sus este posibilă interpretarea strictă a Codului fiscal sau aplicarea unor măsuri de simplificare, permise de Cod, măsuri stabilite în România prin OMFP 4120/2015 și prin OMFP 102/2016. Pentru buna înțelegere a regulilor aplicabile în aceste cazuri, este bine să preluăm din Codul fiscal descrierea noțiunilor de transfer și de non-transfer. Astfel, din punct de vedere al TVA, *transferul* reprezintă trecerea bunurilor dintr-un stat membru în altul, între gestiuni explicite sau implicite ale aceleași firme<sup>70</sup>, trecere asimilată livrării intracomunitare în statul-sursă și achiziției intracomunitare în statul-destinație. Asimilarea tranzacției unei livrări/achiziții intracomunitare face ca firma să fie nevoită să îndeplinească obligațiile cu privire la TVA în ambele state. Simplificând, aceste obligații se pot prezenta astfel:

- în statul-sursă, documentul (un fel de aviz de însoțire, câtă vreme nu este vorba despre un transfer de proprietate, fiind o trecere dintr-o gestiune în alta a aceleași firme) va justifica o livrare scutită cu drept de deducere, fără să se consemneze vreun venit, înregistrarea putând să se facă, de exemplu,  $481/482 = 371$ ; acest document se va consemna în jurnalul de vânzări;
- în statul-destinație, același document va justifica o achiziție intracomunitară ( $371 = 481/482$ , dacă folosim simbolurile din planul de conturi românesc), pentru care este necesară înregistrarea taxei, prin formula specifică  $4426=4427$ ; acest document se va consemna atât în jurnalul de cumpărări, pentru partea de taxă deductibilă, cât și în jurnalul de vânzări, pentru taxa colectată;

<sup>70</sup> Prin *gestiune* nu trebuie neapărat să înțelegem un depozit în care se pun bunuri: poate fi vorba de un șantier către care se transferă bunuri care vor fi instalate sau asamblate, de un mijloc de transport internațional la bordul căruia se vând/ofere bunuri, de o rețea în care se primește gaz ori energie, de utilizarea temporară a unui bun în alt stat membru în vederea prestării de servicii.



- obligațiile și drepturile aferente TVA obligă firma care a transferat bunurile între două gestiuni din state diferite să se înregistreze în scopuri de TVA și să fie, deci, persoană impozabilă, în ambele state; dacă astfel de transferuri implică mai multe țări, atunci firma va avea coduri de înregistrare în scopuri de TVA în tot atâtea țări.

*Non-transferul* reprezintă același gen de tranzacții – trecerea de bunuri dintr-o gestiune în alta ale aceleiași firme, gestiuni situate în state membre diferite – cu același tip de document (un fel de aviz de însoțire), dar fără ca firma să fie nevoită să îndeplinească obligațiile cu privire la TVA în toate statele implicate<sup>71</sup>. Deci, non-transferul nu se asimilează livrărilor/achizițiilor intracomunitare și, deci, nu se poate vorbi despre scutire de TVA (în statul-sursă) ori despre autolichidarea taxei (în statul-destinație). Aceste operațiuni nu se duc în jurnalele de vânzări/cumpărări, firma fiind obligată să le consemneze într-un registru al non-transferurilor.

#### **4.4.2.1. Vânzări locale și intracomunitare în regim de consignație**

Contractele comerciale încheiate între părțile implicate într-o vânzare-cumpărare pot avea diverse forme, inclusiv cea a contractului de consignație. Acest contract este reglementat, în prezent, de Codul civil (legea 287/2009). Conform Codului fiscal, „contractul de consignație reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri; consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului, când livrează bunurile către cumpărători. Din punct de vedere al TVA, se consideră că livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.

Există unele avantaje ale acestui tip de contract:

- colectarea TVA, dacă este cazul, este amânată la consignant (deponent) până la revânzarea bunului de către consignatar;
- recunoașterea venitului (și a cheltuielii) la consignant este, de asemenea, amânată, ceea ce amână și plata impozitului pe profit ori a impozitului pe venit;
- transferul bunurilor de la deponent la consignație nu reprezintă un transfer de proprietate: bunurile rămân în proprietatea consignantului, ceea ce poate face mai ușoară recuperarea lor eventuală.

Înainte de a particulariza mecanismul TVA pentru tranzacții intracomunitare în consignație, ne propunem să arătăm cum funcționează acesta în cazul operațiunilor interne.

<sup>71</sup> În Codul fiscal, definiția non-transferului este mult mai detaliată la art. 270, al. 12.



## Costel ISTRATE

**Exemplu: a) deponent (consignant) persoană fizică:** consignatarul primește bunul, îl evaluează, îl pune în afara bilanțului și calculează TVA doar la comisionul perceput deponentului. Dacă prețul solicitat de deponent este de 5.000 lei, iar comisionul se ridică la 12%, atunci prețul de vânzare este  $5.000 + 12\% \times 5.000 + 21\% \times 600 = 5.726$  lei, iar contabilizarea tranzacțiilor se poate face astfel<sup>72</sup>:

|        |  |       |  |
|--------|--|-------|--|
| 8033.c |  | 5.000 |  |
|--------|--|-------|--|

Vânzarea bunului, către o persoană care plătește cu cardul:

|      |   |      |       |       |
|------|---|------|-------|-------|
| 5125 | = | %    | 5.726 | -     |
|      |   | 707  |       | 5.600 |
|      |   | 4427 |       | 126   |

Descărcarea gestiunii, o dată cu punerea în evidență a datoriei față de deponent:

|     |   |           |       |       |
|-----|---|-----------|-------|-------|
| 607 | = | 462 (401) | 5.000 | 5.000 |
|     |   | 8033.c    |       | 5.000 |

Plata deponentului:

|           |   |      |       |       |
|-----------|---|------|-------|-------|
| 462 (401) | = | 5121 | 5.000 | 5.000 |
|-----------|---|------|-------|-------|

**b) Contractul de consignație se încheie între persoane impozabile:** Producătorul livrează produse finite cu aviz de însoțire, în regim de consignație, unui cumpărător/revânzător. Cantitatea livrată este de 1.000 buc., evaluate la cost unitar de 100 lei/buc. Prețul negociat de producător cu consignația este de 130 lei, fără TVA. La sfârșitul lunii, consignația confirmă producătorului că a revândut 750 buc. din produsul respectiv (la preț de 155, plus TVA 21%), iar producătorul facturează această cantitate, având ca dată ultima zi din lună. La cei doi, contabilizarea se poate prezenta astfel:

| La producător (consignant)                                       | La comerciant (consignatar)                                                                                 |
|------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - livrarea celor 1.000 buc., cu aviz:<br>354 = 345 100.000,00    | - primirea celor 1.000 buc, la prețul solicitat de furnizor, de 130 lei/buc:<br>8033.c 130.000              |
|                                                                  | - revânzarea a 750 buc. x 155 lei/buc, plus TVA:<br>4111 = % 140.662,50<br>707 116.250,00<br>4427 24.412,50 |
|                                                                  | - scoaterea bunurilor din contul în afara bilanțului 750 buc. x 130 lei/buc.<br>8033.c 97.500,00            |
| - facturarea produselor revândute de consignatar 750 buc. x 130: | - primirea facturii pentru bunurile deja vândute <sup>73</sup> :                                            |

<sup>72</sup> Contul 8033 se va folosi cu mai multe prilejuri. Analiticul 8033.c înseamnă bunuri primite în consignație.

<sup>73</sup> Am optat să folosim direct contul 607, deoarece bunurile pentru care se primește factura nu mai există. Dacă, până la închiderea perioadei în care s-a efectuat revânzarea, consignatarul nu primește factura de la producător, pentru a respecta principiul contabilității de angajamente,

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                        |   |      |            |      |   |     |            |
|------------------------------------------------------------------------|---|------|------------|------|---|-----|------------|
| 4111                                                                   | = | %    | 117.975,00 | %    | = | 401 | 117.975,00 |
|                                                                        |   | 701  | 97.500,00  | 607  |   |     | 97.500,00  |
|                                                                        |   | 4427 | 20.475,00  | 4426 |   |     | 20.475,00  |
| - descărcarea gestiunii cu produsele facturate: 750 buc x 100 lei/buc: |   |      |            |      |   |     |            |
| 711                                                                    | = | 354  | 75.000,00  |      |   |     |            |

Trecem acum la tranzacțiile intracomunitare, pentru care normele fiscale permit, în anumite condiții, aplicarea unor măsuri de simplificare. Este necesar să ne imaginăm minimum două situații: a) furnizorul este român și consignatarul este în alt stat membru al UE și b) furnizorul este în alt stat UE, iar consignatarul este român.

**Exemplu: a)** – producătorul român livrează produse unui consignatar străin (dintr-un stat membru UE, presupunem Grecia), la cost de 20.000 lei, prețul de vânzare negociat fiind de 5.500 euro. Peste două săptămâni, străinul confirmă revânzarea către terți a 3/4 din bunuri. Regimul TVA este dependent de aplicarea sau nu a măsurilor de simplificare (OMFP 4120/2015), astfel (raționamentele sunt valabile pentru firma românească):

| <i>Nu se aplică măsuri de simplificare</i>                                                                                                                                                                                                                            | <i>Se aplică măsuri de simplificare<sup>74</sup></i>                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - livrarea bunurilor cu un aviz: operațiunea este considerată transfer, deci este livrare intracomunitară în România și achiziție intracomunitară în Grecia; românul trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în Grecia:                                          | - livrarea bunurilor cu un aviz: operațiunea este considerată non-transfer, deci nu este livrare intracomunitară în România și nici achiziție intracomunitară în Grecia; românul nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în Grecia:                                                                                   |
| - livrarea intracomunitară din România este scutită de TVA, cu drept de deducere, fără să se înregistreze vreun venit, ci doar trimiterea bunurilor la terți:                                                                                                         | - livrarea bunurilor înseamnă doar transferul lor la terți, fără obligații privind TVA:                                                                                                                                                                                                                                       |
| 354 = 345 20.000,00                                                                                                                                                                                                                                                   | 354 = 345 20.000,00                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| - achiziția intracomunitară din Grecia, efectuată pe codul de înregistrare grecesc dobândit de firma românească generează obligația auto-lichidării taxei în Grecia (contabilizarea concomitentă a taxei deductibile și a taxei colectate, cu cota grecească de 24%); | Românul nu are a se înregistra în scopuri de TVA în Grecia, deci nu va avea nici un fel de obligație și niciun fel de drept în relația cu autoritățile fiscale grecești. Achiziția intracomunitară în Grecia nu se consideră a fi făcută de român, ci de grec, dar după confirmarea revânzării bunurilor primite din România. |
| - confirmarea revânzării de către grec a 3/4 din bunuri generează obligația de facturare a mărfurilor către consignatarul                                                                                                                                             | - confirmarea revânzării de către grec a 3/4 din bunuri generează obligația de facturare a mărfurilor către consignatarul                                                                                                                                                                                                     |

trebuie să pună în evidență o cheltuială care să corespundă venitului din 707; soluția cea mai bună ar fi să contabilizeze 607=408 cu 97.500, urmând să facă regularizarea la sosirea facturii.

<sup>74</sup> Acest mecanism se poate aplica dacă și regulile fiscale din Grecia permit măsuri de simplificare similare celor din OMFP 4120/2015.



|                                                                                                                                                                                                                                                         |   |      |                  |                                                                                                                                                                                                                                                               |   |     |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----|-----------|
| grec, dar de pe codul de înregistrare în scopuri de TVA obținut de român în Grecia, operațiunea este o livrare locală în Grecia, cu colectarea TVA grecească de 24% (cursul de schimb este de 5 lei/euro): $5.500 \times 3/4 \times 5,00 = 20.625$ lei: |   |      |                  | grec, de pe codul de înregistrare în scopuri de TVA al românului din România, operațiunea este o livrare intracomunitară România - Grecia, cu scutire de TVA pentru român (cursul de schimb este de 5 lei/euro): $5.500 \times 3/4 \times 5,00 = 20.625$ lei: |   |     |           |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                    | = | %    | <u>25.575,00</u> | 4111                                                                                                                                                                                                                                                          | = | 701 | 20.625,00 |
|                                                                                                                                                                                                                                                         |   | 701  | 20.625,00        |                                                                                                                                                                                                                                                               |   |     |           |
|                                                                                                                                                                                                                                                         |   | 4427 | 4.950,00         | 711                                                                                                                                                                                                                                                           | = | 354 | 15.000,00 |
| 711                                                                                                                                                                                                                                                     | = | 354  | 15.000,00        |                                                                                                                                                                                                                                                               |   |     |           |
| Deci, firma românească nu are TVA în România - transferul este scutit cu drept de deducere -, dar colectează TVA în Grecia, având obligații față de autoritățile fiscale grecești.                                                                      |   |      |                  | În concluzie, firma românească furnizoare nu are nevoie să se înregistreze în scopuri de TVA decât în România, cu drepturi și obligații specifice în România.                                                                                                 |   |     |           |

**b) – furnizorul străin (din Ungaria) livrează bunuri unui consignatar român, la preț negociat de 10.000 euro (cursul inițial este de 5,10 lei/euro. Peste două săptămâni, românul confirmă revânzarea către terți a 3/5 din bunuri, cu prețul de 35.000 lei, la care se adaugă TVA 21%, revânzare facturată de ungar. Aplicarea sau nu a măsurilor de simplificare (OMFP 4120/2015) conduce la raționamentele următoare (pentru firma românească):**

| <i>Nu se aplică măsuri de simplificare</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   |        |                  | <i>Se aplică măsuri de simplificare<sup>75</sup></i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   |        |                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------|------------------|
| Furnizorul ungar face un transfer în România (cu un fel de aviz), operațiune asimilată livrării intracomunitare în Ungaria și achiziției intracomunitare în România. Pentru aceasta, ungarul trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România și să înregistreze aici taxa deductibilă, în același timp cu taxa colectată. Românul primește bunurile în afara bilanțului, neavând obligații speciale privind TVA: |   |        |                  | Furnizorul ungar face un non-transfer în România (cu un fel de aviz), operațiune care nu reprezintă încă livrare intracomunitară în Ungaria și nici achiziție intracomunitară în România. Ungarul nu are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România. Românul primește bunurile în afara bilanțului, neavând nici el obligații speciale privind TVA: |   |        |                  |
| 8033.c                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   | 51.000 |                  | 8033.c                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |   | 51.000 |                  |
| La revânzarea bunurilor de către român, ungarul face o factură de livrare locală, cu TVA românească, de pe codul de înregistrare românesc, înregistrările la român fiind:                                                                                                                                                                                                                                                |   |        |                  | La revânzarea bunurilor de către român, ungarul face o factură de livrare intracomunitară, scutită la el în țară, de pe codul de înregistrare unguresc, înregistrările la român fiind:                                                                                                                                                                             |   |        |                  |
| - revânzarea cu 35.000 lei, TVA 21%:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |   |        |                  | - revânzarea cu 35.000 lei, TVA 21%:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   |        |                  |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | = | %      | <u>42.350,00</u> | 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | = | %      | <u>42.350,00</u> |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | 707    | 35.000,00        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |   | 707    | 35.000,00        |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   | 4427   | 7.350,00         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |   | 4427   | 7.350,00         |

<sup>75</sup> Acest mecanism se poate aplica dacă și regulile fiscale din Ungaria permit măsuri de simplificare similare celor din OMFP 4120/2015.

|                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - descărcarea gestiunii cu 51.000 x 3/5<br>(pentru simplificare, considerăm că nu s-a<br>modificat cursul de schimb), pe baza<br>facturii primite de la ungar:               | - descărcarea gestiunii cu 51.000 x 3/5<br>(pentru simplificare, considerăm că nu s-a<br>modificat cursul de schimb):                                                                                      |
| % = 401 37.026,00                                                                                                                                                            | 607 = 401 30.600,00                                                                                                                                                                                        |
| 607 30.600,00                                                                                                                                                                | - operațiunea este, pentru român, o<br>achiziție intracomunitară, deci se<br>contabilizează TVA:                                                                                                           |
| 4426 6.426,00                                                                                                                                                                | 4426 = 4427 6.426,00                                                                                                                                                                                       |
| - scoaterea bunurilor revândute din contul<br>în afara bilanțului:                                                                                                           | - scoaterea bunurilor revândute din contul<br>în afara bilanțului:                                                                                                                                         |
| 8033.c 30.600,000                                                                                                                                                            | 8033.c 30.600,000                                                                                                                                                                                          |
| Deci, firma românească contabilizează<br>tranzacția ca pe o achiziție internă, cu<br>livrare internă, deduce TVA din factura de<br>cumpărare și colectează TVA la revânzare. | În concluzie, ungurul face o livrare<br>intracomunitară în Ungaria, românul o<br>achiziție intracomunitară în România, pe<br>baza facturii întocmite de ungar după<br>revânzarea bunurilor de către român. |

Consignatarul trebuie să țină un registru special în care să raporteze:

- a) data sosirii, denumirea și cantitatea bunurilor primite;
- b) data livrării locale a acestor bunuri în România, cu o trimitere la factură sau la alt document emis;
- c) data transportului de bunuri nerevândute și restituite în statul membru de unde au provenit, precum și natura și cantitatea acestor bunuri;
- d) numele, adresa și datele de identificare ale fiecărui furnizor.

#### 4.4.2.2. Bunuri la dispoziția clientului

Punerea de stocuri la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, iar transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție, dar și pentru alte activități economice. Un astfel de transfer, realizat dintr-un stat membru în alt stat membru, nu este tratat ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros și deci nu este considerat livrare/achiziție intracomunitară. Aceste bunuri trebuie să apară într-un registru special întocmit în acest sens.

Atunci când beneficiarul preia ca proprietar bunurile care i-au fost puse la dispoziție, se consideră că cel care a expediat bunurile realizează o livrare intracomunitară, iar cel care a avut bunurile puse la dispoziție realizează o achiziție intracomunitară. Totuși, dacă, în termen de 12 luni de la sosirea bunurilor în statul membru unde au fost expediate sau transportate, bunurile nu au fost livrate persoanei impozabile căreia i-au fost destinate și nici nu au fost returnate furnizorului se consideră, de regulă, că:



- a) are loc un transfer (asimilat livrării intracomunitare) în ziua următoare expirării perioadei de 12 luni, dacă România este statul membru de unde au fost expediate sau transportate bunurile, și o achiziție intracomunitară în statul membru de destinație;
- b) are loc o achiziție intracomunitară în ziua următoare expirării perioadei de 12 luni, dacă România este statul membru unde au fost expediate sau transportate bunurile, și un transfer (livrare intracomunitară) în statul membru de unde au fost expediate sau transportate bunurile.

**Exemplu:** Presupunem că firma românească primește stocuri de materii prime la dispoziție, din partea unui furnizor polonez, la preț negociat de 45.000 euro, cursul de schimb fiind de 5,10 lei/euro. După o săptămână, firma românească preia 1/3 din stocuri pentru a le folosi în activitatea proprie. Conform contractului, bunurile rămân proprietatea furnizorului până la preluarea lor efectivă spre utilizare de către cumpărător. Pentru bunurile preluate de român (la cursul de 5,11), polonezul face factură, la cursul de schimb de 5,12 lei/euro. Contabilizarea la cumpărătorul român se face astfel:

- primirea bunurilor, pe un document echivalent avizului de însoțire, în condițiile în care polonezul face un non-transfer, deci nu realizează nici livrare intracomunitară în Polonia, nici achiziție intracomunitară în România ( $45.000 \times 5,10$ ):

|        |  |         |  |
|--------|--|---------|--|
| 8033.d |  | 229.500 |  |
|--------|--|---------|--|

- preluarea spre folosință a unei părți din bunurile avute la dispoziție, pentru a fi consumate:  $1/3 \times 45.000 \times 5,11 = 76.650,00$  lei (din 8033 scădem la 5,10, adică 76.500 lei):

|     |   |        |        |        |
|-----|---|--------|--------|--------|
| 301 | = | 408    | 76.650 | 76.650 |
|     |   | 8033.d | 76.500 | 76.500 |
| 601 | = | 301    | 76.650 | 76.650 |

- primirea facturii de la furnizorul polonez care face o livrare intracomunitară, românul având o achiziție intracomunitară; stornăm preluarea anterioară cu 408 și contabilizăm suma de  $1/3 \times 45.000 \times 5,12 = 76.800$  lei:

|     |   |     |         |         |
|-----|---|-----|---------|---------|
| 301 | = | 408 | -76.650 | -76.650 |
| %   | = | 401 | -       | 76.800  |
| 301 |   |     | 76.650  |         |
| 601 |   |     | 150     |         |

- contabilizăm TVA, la achiziția intracomunitară:  $21\% \times 1/3 \times 45.000 \times 5,12 = 16.128$  lei:

|      |   |      |        |        |
|------|---|------|--------|--------|
| 4426 | = | 4427 | 16.128 | 16.128 |
|------|---|------|--------|--------|

#### 4.4.2.3. Bunuri supuse testării sau verificării conformității

Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul fie să le achiziționeze, fie să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a acestora este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile



solicitate de clientul respectiv. Măsurile de simplificare aplicate în aceste tranzacții au ca scop tot evitarea ca furnizorul să se înregistreze în scop de TVA în statul cumpărătorului, livrarea inițială fiind non-transfer, iar livrarea/achiziția intracomunitară intervenind la acceptarea bunului de către client și facturarea acestuia de către furnizor, moment când apare și încadrarea la intracomunitare.

#### 4.4.2.4. Prelucrare de bunuri primite în custodie

Este foarte frecventă trimiterea de materii prime, de consumabile, de tehnologie, șabloane, modele etc. de la un furnizor dintr-o țară dezvoltată către un prestator de servicii dintr-un stat cu forță de muncă mai ieftină, în vederea prelucrării acestora, a obținerii de produse finite sub marca furnizorului (de regulă) și a expedierii acestor produse către furnizor sau către altă destinație stabilită de acesta. Dacă furnizorul este în afara UE, normele europene numesc acest gen de tranzacție **regim de perfecționare activă** în cazul bunurilor transmise către o țară din Uniune, fără perceperea de taxe vamale.

Dacă o astfel de tranzacție implică două părți din UE, plus unul sau doi transportatori, atunci nu se aplică regulamentele vamale, ci se pot aplica măsurile de simplificare din OMFP 102/2016.

**Exemplu: a)** Firmă română prelucurează bunuri aduse dintr-o altă țară membră UE. Presupunem că firma A (înregistrată în scopuri de TVA în Italia) trimite în România materii prime (la valoare de înregistrare de 60.000 lei), în vederea prelucrării lor de către firma B (înregistrată în scopuri de TVA în România). Firma B prelucurează bunurile, obține produse finite (la cost de 89.000 lei) și le retrimite firmei A, în Italia. Serviciul de prelucrare prestat de firma B este facturat firmei A la 35.000 lei. Considerăm că transportul este facturat de o firmă românească C furnizorului italian: câte 9.000 lei pentru fiecare traseu. În continuare, vom prezenta soluțiile fiscale și contabile în cele două situații amintite și mai sus: contabilizarea se face doar la prelucrătorul român.

| <i>Nu se aplică măsuri de simplificare</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <i>Se aplică măsuri de simplificare</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Furnizorul italian A face un transfer în România (cu aviz), adică efectuează o livrare intracomunitară în Italia și achiziție intracomunitară în România, pentru care trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România și să înregistreze aici taxa deductibilă, în același timp cu taxa colectată. Românul B primește bunurile în afara bilanțului, neavând obligații speciale privind TVA: | Furnizorul italian A efectuează un non-transfer în România, operațiune care nu reprezintă livrare intracomunitară în Italia și nici achiziție intracomunitară în România, astfel încât firma italiană A nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România. Românul B primește bunurile în afara bilanțului, neavând obligații speciale privind TVA: |
| 8032.mp                      60.000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 8032.mp                      60.000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Pentru obținerea produselor, firma B face cheltuieli înregistrate după natura lor în clasa 6. Pentru că produsele obținute nu-i aparțin, firma B le recepționează tot în afara bilanțului, eventual în alt analitic:                                                                                                                                                                                | Pentru obținerea produselor, firma B face cheltuieli înregistrate după natura lor în clasa 6. Pentru că produsele obținute nu-i aparțin, firma B le recepționează tot în afara bilanțului, eventual în alt analitic:                                                                                                                                         |



|                                                                                                                                                                                                                                                                |              |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 8032.mp                                                                                                                                                                                                                                                        | 60.000       | 8032.mp                                                                                                                                                                                                                                                                          | 60.000       |
| 8033.pf                                                                                                                                                                                                                                                        | 89.000       | 8033.pf                                                                                                                                                                                                                                                                          | 89.000       |
| Firma B (din România) facturează un serviciu firmei A (din Italia) și, conform regulilor amintite la subcapitolul 4.3. de mai sus, locul impunerii este în Italia, deci operațiunea nu este impozabilă în România și nu se pune TVA pe factură <sup>76</sup> : |              | Firma B (din România) facturează un serviciu firmei A (din Italia) și, conform regulilor amintite la subcapitolul 4.3. de mai sus, locul impunerii este în Italia, deci operațiunea nu este impozabilă în România și nu se pune TVA pe factură:                                  |              |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                           | = 704 35.000 | 4111                                                                                                                                                                                                                                                                             | = 704 35.000 |
| În același timp, scoatem produsele din contul în afara bilanțului, o dată cu trimitere lor în Italia:                                                                                                                                                          |              | În același timp, scoatem produsele din contul în afara bilanțului:                                                                                                                                                                                                               |              |
| 8033.pf                                                                                                                                                                                                                                                        | 89.000       | 8033.pf                                                                                                                                                                                                                                                                          | 89.000       |
| Firma italiană B face un transfer din România în Italia, adică o livrare intracomunitară scutită cu drept de deducere, pe codul ei de înregistrare din România.                                                                                                |              | Firma italiană B face un non-transfer din România în Italia, adică nu mai intervine nici un fel de livrare/achiziție intracomunitară, ci doar prestarea de servicii intracomunitară, cu locul impunerii acolo unde are sediul beneficiarul, în Italia și neimpozabilă în România |              |
| Transportul efectuat de firma românească de transport C firmei italiene este, foarte probabil, o prestare de serviciu cu locul impunerii în Italia, adică firma de transport nu pune TVA pe factură, operațiunea fiind, pentru ea, neimpozabilă în România.    |              | Regimul fiscal al transportului este același ca în varianta fără măsuri de simplificare. Dacă transportul cade în sarcina prestatorului român, atunci, pentru că este efectuat de un alt român, s-ar factura cu TVA.                                                             |              |

b) Firmă română trimite bunuri spre prelucrare într-o altă țară membră UE. Reluăm valorile din exemplul precedent, considerând că firma română A trimite materii prime către firma bulgărească B, în vederea prelucrării lor și obținerii de produse finite care vor fi retrimise în România. Transportatorul este român (C) și facturează către firma românească A.

| Nu se aplică măsuri de simplificare                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |              | Se aplică măsuri de simplificare                                                                                                                                                                                                   |              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Furnizorul român A face un transfer în Bulgaria (cu aviz), adică efectuează o livrare intracomunitară în România (scutită cu drept de deducere) și o achiziție intracomunitară în Bulgaria, pentru care trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în Bulgaria și să contabilizeze acolo taxa deductibilă, în același timp cu taxa colectată. Trimiterea materiilor prime: |              | Furnizorul român A face un non-transfer în Bulgaria, adică operațiunea nu se asimilează livrării/achiziției intracomunitare și românul A nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în Bulgaria. Trimiterea materiilor prime: |              |
| 351                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | = 301 60.000 | 351                                                                                                                                                                                                                                | = 301 60.000 |
| Transportul facturat de C lui A:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |              | Transportul facturat de C are locul impunerii în România:                                                                                                                                                                          |              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |              | %                                                                                                                                                                                                                                  | = 401 10.890 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |              | 624                                                                                                                                                                                                                                | 9.000        |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |              | 4426                                                                                                                                                                                                                               | 1.890        |

<sup>76</sup> Dacă firma italiană optează să i se factureze serviciul pe codul de înregistrare din România, atunci locul impunerii ar fi în România și factura ar fi cu TVA.

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |   |      |         |                                                                                                                                                                                                 |               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| %                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | = | 401  | 10.890  |                                                                                                                                                                                                 |               |
| 624                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |   |      | 9.000   |                                                                                                                                                                                                 |               |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |   |      | 1.890   |                                                                                                                                                                                                 |               |
| Serviciul facturat de prelucrătorul bulgar este de 35.000 lei și factura aferentă nu are TVA, pentru că locul impunerii este în România <sup>77</sup> , românul autolichidează taxa:                                                                                                                                                                                                    |   |      |         | Serviciul facturat de prelucrătorul bulgar este de 35.000 lei și factura aferentă nu are TVA, pentru că locul impunerii este în România, românul autolichidează taxa:                           |               |
| 628                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | = | 401  | 35.000  | 628                                                                                                                                                                                             | = 401 35.000  |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | = | 4427 | 7.350   | 4426                                                                                                                                                                                            | = 4427 7.350  |
| La aducerea în România a produselor finite, avem:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |      |         | La aducerea în România a produselor finite, avem:                                                                                                                                               |               |
| - consumul materiilor prime:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |   |      |         | - consumul materiilor prime:                                                                                                                                                                    |               |
| 601                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | = | 351  | 60.000  | 601                                                                                                                                                                                             | = 351 60.000  |
| - transportul retur, facturat în aceleași condiții ca transportul inițial:                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |   |      |         | - transportul retur:                                                                                                                                                                            |               |
| %                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | = | 401  | 10.890  | %                                                                                                                                                                                               | = 401 10.890  |
| 624                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |   |      | 9.000   | 624                                                                                                                                                                                             | 9.000         |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |   |      | 1.890   | 4426                                                                                                                                                                                            | 1.890         |
| - recepția produselor finite, la cost de 60.000+9.000+35.000+9.000 = 113.000 lei <sup>78</sup> :                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |      |         | - recepția produselor finite, la cost de 60.000+9.000+35.000 + 9.000 = 113.000 lei:                                                                                                             |               |
| 345                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | = | 711  | 113.000 | 345                                                                                                                                                                                             | = 711 113.000 |
| Trimiterea produselor în România reprezintă, pentru firma română A, un transfer, adică o livrare intracomunitară în Bulgaria (scutită cu drept de deducere) și o achiziție intracomunitară în România, care apare atât în jurnalul de vânzări, cât și în jurnalul de cumpărări; în contabilitate se face autolichidarea taxei, cu 21% x (60.000 + 9.000 + 35.000 + 9.000) = 23.730 lei: |   |      |         | Trimiterea produselor din Bulgaria în România reprezintă, pentru firma română A, un non-transfer, adică nu intervine nici un fel de obligație aferentă livrărilor/achizițiilor intracomunitare. |               |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | = | 4427 | 23.730  |                                                                                                                                                                                                 |               |

#### 4.4.2.5. Operațiuni pluripartite

În exemplele imediat precedente, pe lângă transportator, au intervenit doar două persoane impozabile înregistrate în state diferite. OMFP 102/2016 stabilește măsuri de simplificare aplicabile în situații când intervin trei sau mai multe părți:

- a) firma din statul 1 cumpără bunuri de la o firmă din statul 2, bunurile sunt trimise la o altă firmă din statul 2 spre prelucrare, produsele finite obținute ajungând în statul 1;

<sup>77</sup> Dacă firma românească optează să i se factureze serviciul pe codul de înregistrare din Bulgaria, atunci locul impunerii ar fi în Bulgaria și factura ar fi cu TVA.

<sup>78</sup> Calculul costului de producție este o aproximare și depinde mult de procedurile reținute de firmă în acest sens.



- b) firma din statul 1 cumpără bunuri de la o firmă din statul 2, bunurile sunt trimise la o firmă din statul 3 spre prelucrare, produsele finite rezultate ajungând în statul 1;
- c) firma din statul 1 expediază bunuri către o firmă din statul 2, bunurile sunt prelucrate parțial, apoi sunt trimise pentru prelucrări suplimentare la o firmă din același stat 2, produsele finite obținute ajungând în statul 1, la firma inițială;
- d) firma din statul 1 expediază bunuri către o firmă din statul 2, bunurile sunt prelucrate parțial, apoi sunt trimise pentru prelucrări suplimentare la o firmă din statul membru 3, produsele finite obținute ajungând în statul 1, la firma inițială;
- e) firma din statul 1 expediază bunuri către o firmă din statul 2, spre prelucrare; această din urmă subcontractează prelucrarea către o firmă din statul membru 3, produsele finite obținute ajungând în statul 1, la firma inițială;

Vom descrie mai detaliat situația de la punctul b) de mai sus, rezolvările celorlalte fiind destul de asemănătoare.

**Exemplu:** Firma A, înregistrată în scopuri de TVA în România (RO), cumpără materii prime de la firma B, înregistrată în scopuri de TVA în Spania (ES), apoi materiile prime sunt trimise la firma C, înregistrată în scopuri de TVA în Germania (DE), unde sunt prelucrate și se obțin produse finite expediate în România, la firma A. Din punct de vedere al TVA, fiecare din cele trei firme, dacă aplică măsurile de simplificare, va avea:

- firma A (RO):

- 1) efectuează o achiziție intracomunitară din Spania (321=401) și autolichidează taxa aferentă, pe baza facturii primite de la firma B (4426=4427), chiar dacă bunurile nu ies direct din Spania spre România;
- 2) trecerea materiilor prime din Spania în Germania este considerată un non-transfer, deci nu se asimilează unei livrări/achiziții intracomunitare;
- 3) cumpără un serviciu intracomunitar de prelucrare a materiilor prime (628=401), de la firma C, cu locul de impunere în România; pe factură, firma C (DE) nu pune TVA, așa că firma A (RO) autolichidează taxa calculată și pe această factură (4426=4427);
- 4) trecerea produselor finite din Germania în România este considerată un non-transfer, deci nu se asimilează unei livrări/achiziții intracomunitare;
- 5) firma românească nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA nici în Spania, nici în Germania;

- firma B (ES):

- 1) facturează o livrare intracomunitară din Spania în România, probabil scutită cu drept de deducere, și predă bunurile transportatorului care le va duce în Germania;
- 2) trecerea bunurilor din Spania în Germania este un non-transfer;

- firma C (DE):

- 1) prestează un serviciu intracomunitar către firma A (RO), cu locul de impunere în România; operațiunea nu este, deci, impozabilă în Germania, factura neavând TVA;



- 2) primirea bunurilor de la firma spaniolă este un non-transfer;
- 3) transmiterea în România a produselor finite obținute din prelucrarea materiilor prime este un non-transfer.

Transportul este un serviciu, așa încât regimul TVA se stabilește în funcție de teritoriul unde sunt înregistrate în scopuri de TVA părțile implicate. Dacă, de exemplu, transportatorul din exemplul nostru este francez, va considera operațiunea ca neimpozabilă și va întocmi facturile fără TVA, locul impunerii fiind statul unde are sediul beneficiarul (România, Spania și/sau Germania).

#### 4.5. Persoane impozabile și activități economice; grupuri fiscale la TVA

Codul fiscal stabilește că, din punct de vedere al TVA, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, indiferent dacă persoana care desfășoară această activitate este fizică sau juridică, ori dacă este sau nu impozabilă. Astfel, în cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către o persoană fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic<sup>79</sup> și dacă livrările respective nu sunt scutite.

În general, instituțiile publice nu-s considerate persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale<sup>80</sup> dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile<sup>81</sup>.

<sup>79</sup> Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului de 395.000 lei.

<sup>80</sup> Distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate.

<sup>81</sup> În situația în care instituția publică desfășoară activități pentru care este tratată ca persoană impozabilă, instituția publică este considerată persoană impozabilă în legătură cu acele activități sau, după caz, cu partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități.



Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate<sup>82</sup>.

Prin legea 343/2006 se introduce, pentru prima dată în România, noțiunea de grup fiscal, la partea de TVA a Codului fiscal (prin adăugarea unui alineat la art. 127). Această precizare a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, o dată cu aderarea României la Uniunea Europeană (UE). Modificarea Codului fiscal în acest sens nu face decât să alinieze reglementarea românească la directiva europeană specifică. Noțiunea de *grup fiscal unic* desemnează persoanele independente juridic, dar între care există legături financiare, economice și organizatorice strânse<sup>83</sup>. Acest grup poate fi considerat ca o singură persoană impozabilă, avantajul major reprezentându-l posibilitatea de a se compensa taxa de plată din deconturile unor componente ale grupului cu taxa de recuperat din deconturile altor componente. Condițiile principale de constituire a unui grup fiscal la TVA sunt:

- a) o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal;
- b) opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin doi ani;
- c) toate persoanele impozabile din grup aplică aceeași perioadă fiscală;
- d) grupul trebuie să se constituie din cel puțin două persoane impozabile.

Din punct de vedere tehnic, grupul fiscal va desemna un *reprezentant* care se va ocupa de decontările efective cu autoritățile fiscale. Reprezentantul va întocmi două deconturi de TVA: unul propriu, în care va declara operațiunile proprii, precum și un *decont consolidat*, în care va centraliza rezultatele din decontul propriu, la care se adaugă cele transmise de ceilalți membri ai grupului fiscal. După întocmirea decontului consolidat, reprezentantul îl depune la autoritatea fiscală, împreună cu deconturile individuale ale membrilor grupului fiscal, urmând să realizeze o singură decontare (plată de TVA netă sau cerere de rambursare netă) pentru tot grupul. La rândul lor, fiecare din membrii grupului fiscal (alții decât reprezentantul) are următoarele obligații de care trebuie să se achite individual:

- raportează în decontul de TVA orice livrare, prestare, import sau achiziție intracomunitară ori altă operațiune derulată în cursul perioadei;
- trimite decontul reprezentantului;
- nu plătește nicio taxă datorată și nu solicită nicio rambursare de TVA;

<sup>82</sup> Asocierile de tip *joint venture*, *consortium* sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

<sup>83</sup> Se consideră în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric persoanele impozabile al căror capital este deținut direct sau indirect în proporție de mai mult de 50% de către aceeași acționari/asociați. Îndeplinirea acestei condiții se dovedește prin certificatul constatator eliberat de către Registrul Comerțului și/sau, după caz, alte documente justificative.



- depune declarația recapitulativă pentru livrări și achiziții intracomunitare;
- se supune controlului organului fiscal de care aparține;
- răspunde separat și în solidar pentru orice taxă datorată de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal.

Regulile TVA privind definiția grupul fiscal unic nu se suprapun decât foarte parțial pe regulile contabile de definire a grupului, stabilite de OMFP 1802/2014 ori pe regulile de definire a grupului fiscal la impozitul pe profit.

**Exemplu:** Grupul fiscal unic este format din trei persoane impozabile (A, B și C), deținute în proporție mai mare de 50% de o altă persoană. Pentru luna martie, cele trei firme au întocmit deconturi individuale de TVA, din care a rezultat: TVA de plată de 25.000 lei pentru firma A, TVA de plată de 100.000 lei pentru firma B și TVA de recuperat de 105.000 lei pentru firma C. Considerăm că reprezentant al grupului fiscal este firma A, care va prelua cele două deconturi de la firmele B și C și le va consolida, împreună cu decontul propriu. Vom prezenta contabilizarea operațiunilor aferente pe relația dintre reprezentant și fiecare din celelalte firme:

- între reprezentantul A și firma B:

| La reprezentantul A                                | La firma B                                                      |
|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| - preluarea soldului taxei de plată de la firma B: | - predarea taxei de plată către reprezentantul grupului fiscal: |
| 451.B = 4423 100.000                               | 4423 = 451.A 100.000                                            |

- între reprezentantul A și firma C:

| La reprezentantul A                                    | La firma C                                                          |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| - preluarea soldului taxei de recuperat de la firma C: | - predarea taxei de recuperat către reprezentantul grupului fiscal: |
| 4424 = 451.C 105.000                                   | 451.A = 4424 105.000                                                |

După aceste tranzacții, conturile de taxă de plată/de recuperat la componentele grupului care nu sunt reprezentant se vor fi închis, rămânând cu sold conturile de decontări în cadrul grupului 451.A, prin care se reflectă creanța sau datoria față de reprezentant. Aceste creanțe/datorii se vor deconta între componentele grupului fiscal în funcție de înțelegerea dintre acestea, eventual după derularea și a altor tranzacții între ele.

La reprezentantul A al grupului fiscal, pe lângă taxa de plată proprie, de 25.000 lei, a mai fost preluată taxă de plată de 100.000 lei și taxă de recuperat de 105.000 lei ceea ce face ca soldul lui 4423 să ajungă la 125.000 lei, iar soldul lui 4424 să ajungă la 105.000 lei. În decontul consolidat, cele două se compensează:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 4423 | = | 4424 | 105.000 |  | 105.000 |
|------|---|------|---------|--|---------|

În urma compensării rămâne o taxă de plată de 20.000 lei, achitată de reprezentant autorității fiscale, în luna următoare:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 4423 | = | 5121 | 20.000 |  | 20.000 |
|------|---|------|--------|--|--------|

Analiticele lui 451 rămân cu sold opus celor de la celelalte componente ale grupului fiscal unic.



## 4.6. Cote de TVA

Randamentul taxei pe valoarea adăugată, ca impozit cu cea mai mare contribuție la veniturile bugetului de stat (în România), este dependent de multe variabile, printre care cotele de TVA. În Europa, stabilirea cotelor de TVA este în sarcina statelor naționale, cu unele limitări în ceea ce privește cotele minime; de exemplu, cota standard nu poate fi mai mică de 15%, în timp ce, în principiu, cota redusă nu poate fi sub 5%. Bineînțeles că există și excepții...

### 4.6.1. Cote de TVA în UE

Am preluat, în tabelul 8, ultima variantă disponibilă a listei cotelor de TVA din țările Uniunii Euroene, la data redactării textului.

| Statul membru  | Cod țară  | Cota super-redușă | Cote reduse | Cota standard |
|----------------|-----------|-------------------|-------------|---------------|
| Austria        | AT        | -                 | 10 / 13     | 20            |
| Belgia         | BE        | -                 | 6 / 12      | 21            |
| Bulgaria       | BG        | -                 | 9           | 20            |
| Cehia          | CZ        | -                 | 12          | 21            |
| Cipru          | CY        | -                 | 5 / 9       | 19            |
| Croația        | HR        | -                 | 5 / 13      | 25            |
| Danemarca      | DK        | -                 | -           | 25            |
| Estonia        | EE        | -                 | 9 / 13      | 24            |
| Finlanda       | FI        | -                 | 10 / 13,5   | 25,5          |
| France         | FR        | 2.1               | 5.5 / 10    | 20            |
| Germania       | DE        | -                 | 7           | 19            |
| Grecia         | EL        | -                 | 6 / 13      | 24            |
| Irlanda        | IE        | 4.8               | 9 / 13.5    | 23            |
| Italia         | IT        | 4                 | 5 / 10      | 22            |
| Letonia        | LV        | -                 | 5 / 12      | 21            |
| Lituania       | LT        | -                 | 5 / 9       | 21            |
| Luxembourg     | LU        | 3                 | 8           | 17            |
| Malta          | MT        | -                 | 5 / 7       | 18            |
| Polonia        | PL        | -                 | 5 / 8       | 23            |
| Portugalia     | PT        | -                 | 6 / 13      | 23            |
| <b>România</b> | <b>RO</b> | -                 | <b>11</b>   | <b>21</b>     |
| Slovacia       | SK        | -                 | 5 / 19      | 23            |
| Slovenia       | SI        | -                 | 5 / 9.5     | 22            |
| Spania         | ES        | 4                 | 10          | 21            |
| Suedia         | SE        | -                 | 6 / 12      | 25            |
| Țările de Jos  | NL        | -                 | 9           | 21            |
| Ungaria        | HU        | -                 | 5 / 18      | 27            |

**Tabel 8 – Cote de TVA în Europa**

(sursa: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/value-added-tax-vat-rates-europe/>, consultată pe 27 februarie 2026)

## 4.6.2. Evoluția cotelor de TVA în România

Reglementările TVA în România au suferit numeroase modificări.

| Anul | Legea care introduce schimbarea cotei | Cota standard (%) | Cote reduse (%) | Cota zero* |
|------|---------------------------------------|-------------------|-----------------|------------|
| 1993 | OG 3/1992                             | 18                | n.a.            | da         |
| 1994 |                                       | 18                | n.a.            | da         |
| 1995 | OG 33/1994                            | 18                | 9               | da         |
| 1996 |                                       | 18                | 9               | da         |
| 1997 |                                       | 18                | 9               | da         |
| 1998 | OG 2/1998                             | 22                | 11              | da         |
| 1999 |                                       | 22                | 11              | da         |
| 2000 | OUG 215/1999, OUG 17/2000             | 19                | n.a.            | da         |
| 2001 |                                       | 19                | n.a.            | da         |
| 2002 | L 345/2002, de la 1 iunie 2002        | 19                | n.a.            | SDD        |
| 2003 |                                       | 19                | n.a.            | SDD        |
| 2004 | L 571/2003                            | 19                | 9               | SDD        |
| 2005 |                                       | 19                | 9               | SDD        |
| 2006 |                                       | 19                | 9               | SDD        |
| 2007 | L 343/2006                            | 19                | 9               | SDD        |
| 2008 |                                       | 19                | 9               | SDD        |
| 2009 | OUG 200/2008                          | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2010 | OUG 58/2010                           | 24                | 9 și 5          | SDD        |
| 2011 |                                       | 24                | 9 și 5          | SDD        |
| 2012 |                                       | 24                | 9 și 5          | SDD        |
| 2013 |                                       | 24                | 9 și 5          | SDD        |
| 2014 |                                       | 24                | 9 și 5          | SDD        |
| 2015 |                                       | 24                | 9 și 5          | SDD        |
| 2016 | L 227/2015                            | 20                | 9 și 5          | SDD        |
| 2017 | L 227/2015                            | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2018 |                                       | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2019 |                                       | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2020 |                                       | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2021 |                                       | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2022 |                                       | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2023 |                                       | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2024 |                                       | 19                | 9 și 5          | SDD        |
| 2025 | L 227/2015                            | 19                | 9 și 5          | SDD        |
|      | L 141 / 2025, de la 1 august 2025     | 21                | 11              | SDD        |
| 2026 | L 227/2015                            | 21                | 11              | SDD        |

\*Cota zero a devenit, începând cu 2002, scutire cu drept de deducere (SDD)

**Tabel 9 – Evoluția cotelor de TVA din România**

Cotele de TVA au o evoluție interesantă (tabelul 9), care atestă nevoile de bani ale statului, precum și trecerea prin diferite etape ale dezvoltării economice. În



tabelul 9 am identificat cotele de TVA aplicate în anii de după introducerea acestui impozit, cu indicarea actului normativ modificator.

#### 4.6.3. Operațiuni supuse cotelor actuale de TVA din România

**Cota standard de TVA (21%)** se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă nescutită de TVA sau care nu este supusă cotelor reduse a TVA.

**Cotă redusă este de 11%** și se aplică asupra bazei de impozitare, pentru o serie de operațiuni (în enumerarea din Codul fiscal apar, în 2026, 14 poziții), printre care găsim:

- a) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- b) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi (cu excepția băuturilor alcoolice și a celor cu zahăr adăugat, peste o anumită limită) destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice<sup>84</sup>;
- c) serviciile de alimentare cu apă și canalizare
- d) livrarea apei pentru irigații în agricultură, de îngrășăminte și de pesticide utilizate în agricultură, semințe și alte produse agricole destinate însămânțării sau plantării, precum și prestările de servicii de tipul celor specifice utilizate în sectorul agricol.
- e) livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, pe suport fizic sau electronic, cu excepția celor care au, în totalitate sau în mod predominant, un conținut video sau un conținut muzical audio și a celor destinate exclusiv sau în principal publicității;
- f) locuințe, ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite;
- g) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară;
- h) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice;
- i) livrarea de energie termică în sezonul rece, destinată următoarelor categorii de consumatori: populație; spitale publice și private, unități de învățământ publice și private; organizații neguvernamentale reglementate potrivit legii, precum și unitățile de cult; furnizori de servicii sociale, publici și privați, acreditați, care prestează servicii sociale.

Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, taxa colectată se determină după cum urmează:

<sup>84</sup> În aceste cazuri, cota redusă de taxă se aplică pe tot lanțul economic de la producție până la vânzarea către consumatorul final de către toți furnizorii, indiferent de calitatea acestora, respectiv producători sau comercianți.

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, **dacă TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării**, sau atunci când contrapartida nu este stabilită de părți, ci prin lege, licitație, o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;

b) atunci când contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa se stabilește prin aplicarea procedeului sutei mărite, respectiv  $\frac{21}{121} \times 100$  în cazul cotei standard și  $\frac{11}{111} \times 100$ , în cazul cotei reduse. Aceste formule se aplică în situații precum:

1. părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;
2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;
3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;
4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă.

Dacă se comercializează un pachet cuprinzând bunuri supuse atât cotei de TVA de 11%, cât și cotei standard de TVA, la un preț total, se aplică cota de TVA corespunzătoare fiecărui bun, atunci când bunurile componente ale pachetului pot fi separate, în caz contrar aplicându-se cota standard de TVA la valoarea totală a pachetului. Se exceptează bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor. Codul fiscal ne oferă și exemple în acest sens, astfel:

- 1) La vânzarea, cu un preț total, a unui coș în care găsim atât produse alimentare, cât și alte tipuri de produse, se aplică cota de TVA aferentă fiecărui produs în parte.
- 2) La vânzarea unui aragaz, dacă comerciantul oferă gratuit un pachet de spaghete, se consideră că acesta este acordat gratuit, în scopul stimulării vânzărilor, iar cota aplicabilă pentru vânzarea aragazului este de 21%.

În cazul serviciilor de restaurant și de catering, orice combinație de băuturi alcoolice și nealcoolice indiferent de concentrația alcoolică este



considerată băutură alcoolică și se taxează cu 21%. Pentru băuturile alcoolice servite la restaurant sau oferite în cazul serviciilor de catering se aplică cota standard de TVA, dar nu se consideră că are loc o livrare separată de bunuri, oferirea de băuturi alcoolice făcând parte din serviciile de restaurant sau de catering. În cazul cazării cu demipensiune, cu pensiune completă sau cu *all inclusive*, cota redusă de TVA se aplică asupra prețului total al cazării, care poate include și băuturi alcoolice.

Tot din Codul fiscal luăm următorul exemplu: activitatea prin care un restaurant vinde și mâncare pentru a fi servită în afara locației restaurantului nu este considerată prestare de servicii de restaurant, ci livrare de bunuri, dar pentru care aplică cota redusă de TVA de 11%, inclusiv pentru caserola sau paharele în care sunt servite alimentele sau băuturile nealcoolice, chiar dacă contravaloarea acestora ar fi evidențiată separat pe bonul fiscal. În acest caz se consideră că livrarea alimentelor este livrarea principală care atrage aceeași cotă de TVA livrării caserolei sau a paharului, acestea fiind livrări accesorii, nu un scop în sine pentru client.

Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor de emitere a facturii înaintea livrării sau a încasării de avansuri ori a extragerii numerarului din automate de vânzare, când se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei. În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile de facturare anticipată sau de încasare de avansuri.

#### **4.7. Operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere**

Scutirea cu drept de deducere permite firmei să livreze bunuri și să presteze servicii pentru care nu colectează taxă, dar să deducă taxa aferentă cumpărărilor destinate realizării livrărilor și prestărilor scutite. Formularea *scutire cu drept de deducere* se folosește începând cu 1.06.2002 (este introdusă prin legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată); până la acea dată, legea stabilea că pentru operațiuni de acest tip se aplica cota zero de TVA.

##### **4.7.1. Câteva tipuri de operațiuni scutite cu drept de deducere**

Lista operațiunilor scutite cu drept de deducere, așa cum e stabilită de Codul fiscal 2026 (art. 294), cuprinde 23 de poziții, dintre care prezentăm aici:

- a) exporturile de bunuri, adică livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- b) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru



- c) livrarea de bunuri transportate în bagajul personal al călătorilor nestabiliți în Uniunea Europeană, dacă sunt îndeplinite unele condiții;
- d) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului legate direct de exportul de bunuri;
- e) prestările de servicii direct legate de importul de bunuri și dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate;
- f) transportul internațional de persoane;
- g) livrările de bunuri și prestările de servicii în favoarea misiunilor diplomatice și oficiilor consulare, a personalului acestora, precum și a cetățenilor străini cu statut diplomatic sau consular în România ori într-un alt stat membru, în condiții de reciprocitate;
- h) livrările de aur către Banca Națională a României.

Justificările documentare pe care trebuie să le ofere persoana impozabilă pentru a beneficia de regimul de scutire cu drept de deducere pentru livrările și prestările exigibile sunt stabilite, pentru cele mai multe situații, prin OMFP 102/2016 și prin OMFP 103/2016.

#### 4.7.2. Contabilizarea unor operațiuni scutite cu drept de deducere

Stimularea vânzării de bunuri către clienți din alte state, dar și regulile fiscale stabilite de diversele state ale lumii au făcut ca exporturile și livrările intracomunitare să fie scutite de TVA. De asemenea, sunt scutite unele prestări de servicii aferente exporturilor și importurilor.

##### 4.7.2.1. Exporturi

Pentru ca exporturile să fie scutite cu drept de deducere în România, ele trebuie să aibă locul livrării în România, adică transportul bunurilor începe din România și se termină în afara teritoriului Uniunii Europene, indiferent dacă ieșirea de pe teritoriul Uniunii Europene are loc prin punctele vamale aparținând autorității vamale a României sau ale altui stat membru.

Scutirea de taxă pentru exporturi se justifică de către exportator cu următoarele documente:

- a) factura;
- b) unul dintre următoarele documente:
  1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică, sau
  2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic<sup>85</sup>, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;

<sup>85</sup> Documentul administrativ unic (SAD – single administrative document) reprezintă un formular utilizat pentru declararea vamală a unor importuri/exporturi. Regulile de bază pentru funcțiunea SAD sunt stabilite la nivelul UE, statele naționale adaptându-l.



3. în cazul produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de accize utilizând EMCS<sup>86</sup>, raportul de export înaintat expeditorului prin care se atestă faptul că produsele au părăsit teritoriul UE.

Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 150 de zile calendaristice de la data apariției faptului generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

Contabilizarea exportului este, de regulă, foarte simplă: 411 = 701/707, urmată de descărcarea gestiunii cu valoarea de intrare a bunurilor vândute.

Atunci când o persoană nestabilită în România cumpără bunuri din România și le transportă în afara UE, se consideră că acea persoană a efectuat un export din România. Din OMFP 103/2016, adaptăm un exemplu: firma românească A vinde bunuri unei firme germane B, aceasta din urmă expediind bunurile direct în Egipt, cu efectuarea formalităților vamale în România. Pe declarația vamală de export, firma germană B apare ca exportator/expeditor. Pentru ca firma germană să beneficieze de scutire cu drept de deducere în România – statul din care exportă bunurile – ea trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România. Regimul TVA va fi stabilit astfel:

| <i><b>Firma germană B înregistrată în scopuri de TVA în România</b></i>                                               | <i><b>Firma română A înregistrată în scopuri de TVA în România</b></i>                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Achiziție locală din România, pentru care deduce taxa din factura furnizorului român A.                            | 1. Livrare locală în România, adică operațiune taxabilă, cu factură cu TVA românească. |
| 2. Export din România către Egipt, operațiune scutită cu drept de deducere, pe baza facturii și a declarației vamale. |                                                                                        |
| 3. Firma germană B regularizează TVA în România, având cod de înregistrare românesc.                                  |                                                                                        |

#### **4.7.2.2. Servicii aferente exporturilor**

Cel mai frecvent serviciu aferent exporturilor îl reprezintă transportul de bunuri. În funcție de sediul transportatorului și de sediul beneficiarului transportului, pot apărea mai multe situații, în care ne reamintim de particularitățile aferente locului impunerii la prestările de servicii, când părțile implicate sunt persoane impozabile:

a) firma românească facturează servicii de transport unui exportator român care trimite bunurile în Turcia:

<sup>86</sup> EMCS (Excise Movement and Control System - Sistemul de Control al Mișcărilor cu Produse Accizabile) este un sistem computerizat de monitorizare a mișcărilor intracomunitare cu produse accizabile în regim suspensiv de la plata accizelor.

- pentru serviciul de transport, locul impunerii este în România (beneficiarul este persoană impozabilă română);
  - factura se face fără TVA (411=704), pentru că transportul respectiv este aferent unui export;
- b) firma românească facturează servicii de transport unui român care exportă mărfuri din Bulgaria în Turcia:
- pentru serviciul de transport, locul impunerii este în România (beneficiarul este persoană impozabilă română);
  - factura se face fără TVA (411=704), pentru că transportul respectiv este aferent unui export;
  - pentru exportatorul român, locul livrării este în Bulgaria și, foarte probabil, trebuie să se înregistreze acolo în scopuri de TVA, pentru a beneficia de scutirea cu drept de deducere;
- c) firma românească facturează servicii de transport unui italian care exportă mărfuri din Italia în Moldova:
- pentru serviciul de transport, locul impunerii este în Italia (beneficiarul este persoană impozabilă italiană);
  - factura se face fără TVA (411=704), pentru că transportul respectiv este operațiune neimpozabilă în România pentru transportator.
- d) firma românească facturează servicii de transport unui român care exportă mărfuri din Turcia în Maroc:
- pentru serviciul de transport, locul impunerii nu este în România;
  - factura se face fără TVA (411=704), pentru că transportul respectiv este operațiune neimpozabilă în România pentru transportator.

Atunci când intervine scutirea de TVA pentru serviciile aferente exporturilor, justificarea scutirii la transportator se face cu: factura, documentele specifice de transport, contractul cu exportatorul sau cu destinatarul bunurilor, documente care atestă ieșirea bunurilor din UE.

#### 4.7.2.3. Livrări intracomunitare

OMFP 103/2016 (modificat prin OMFP 2148/2020) stabilește că scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică pe baza următoarelor documente:

- a) factura<sup>87</sup> în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru<sup>88</sup>;

<sup>87</sup> Dacă este vorba despre un transfer care nu implică schimbarea proprietarului bunurilor, este necesară o autofaktură.

<sup>88</sup> Validitatea acestui cod se verifică prin aplicația comunitară VIES ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)).



- b) documentele care atestă că bunurile au fost transportate<sup>89</sup> din România în alt stat membru, care poate fi diferit de cel unde cumpărătorul a primit codul de înregistrare în scopuri de TVA.

#### **4.7.2.4. Restituirea TVA către cumpărătorii extracomunitari care scot bunurile din UE**

În situația în care un străin expediază în afara UE bunuri cumpărate în România, firma de la care au fost cumpărate bunurile poate beneficia de scutire cu drept de deducere. Totuși, la vânzarea către cumpărătorul străin, firma românească încasează prețul inclusiv TVA, ceea ce înseamnă că scutirea va îmbrăca forma restituirii taxei către cumpărătorul străin. Condițiile de îndeplinit pentru aplicarea acestui mecanism sunt (OMFP 101/2016):

- călătorul nu este stabilit în UE;
- bunurile sunt cumpărate de la magazinele din rețeaua de vânzare cu amănuntul autorizate să efectueze vânzări de bunuri<sup>90</sup> care conferă cumpărătorilor nestabiliți în UE dreptul de a solicita restituirea TVA;
- bunurile sunt transportate în afara Uniunii Europene înainte de sfârșitul celei de-a treia luni ce urmează lunii în care are loc livrarea;
- valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare decât echivalentul în lei a 175 euro<sup>91</sup>, stabilit anual prin aplicarea cursului de schimb obținut în prima zi lucrătoare din luna octombrie și valabil de la data de 1 ianuarie a anului următor;
- dovada exportului se va face prin factură sau alt document care ține locul acesteia, purtând avizul biroului vamal la ieșirea din Uniunea Europeană.

<sup>89</sup> Ca urmare a unor decizii ale justiției europene, se consideră că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, dacă furnizorul deține documente care justifică transportul, precum: documente de transport - de exemplu un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, documentul specific de transport aerian de mărfuri (Air Waybill) - și unul dintre următoarele documente: o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor, documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor, documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor, o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului

<sup>90</sup> Magazinul autorizat are obligația de a emite o factură, precum de a emite și completa formularul "Document de restituire a TVA cumpărătorilor nestabiliți în Uniunea Europeană".

<sup>91</sup> Cumpărătorul străin poate solicita restituirea TVA aferente mai multor facturi dacă suma bunurilor/serviciilor din fiecare factură este superioară acestui plafon.



Restituirea TVA către cumpărătorul stabilit în afara UE se face de către magazinele autorizate, direct sau prin intermediari, pe baza documentului de restituire în original, vizat de biroul vamal de ieșire din UE și a unei copii de pe factura vizată de același birou vamal.

**Exemplu:** O firmă din Iași are un magazin autorizat să efectueze vânzări cu restituirea TVA către persoane nestabilite în UE. În luna iunie 2026, magazinul facturează și încasează, în relația cu un cetățean moldovean, bunuri la preț de vânzare de 2.900 lei, la care se adaugă TVA 21%, emițând și documentul de restituire specific. În iulie 2026, moldoveanul dovedește că a scos bunurile din țară și are viza biroului vamal pe documentul de restituire și pe factură. Ne propunem să tratăm două situații: a) moldoveanul se prezintă personal la magazinul autorizat, pentru a i se restitui taxa și b) moldoveanul a apelat la un intermediar pentru recuperarea taxei respective, în schimbul unui comision de 20 lei. Deși suma restituită, direct sau indirect, de către magazinul autorizat a reprezentat, la vânzare, taxă colectată, la restituire, suma respectivă apare în decontul de TVA (declarația 300) la partea de taxă deductibilă<sup>92</sup>. Contabilizarea, la magazinul autorizat, se poate prezenta astfel:

| <i>Restituire directă</i>                                                                      |   |      |                | <i>Restituire prin intermediar</i>                                                                   |   |      |                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|----------------|
| - vânzarea bunurilor                                                                           |   |      |                | - vânzarea bunurilor                                                                                 |   |      |                |
| 4111                                                                                           | = | %    | 3.509          | 4111                                                                                                 | = | %    | 3.509          |
|                                                                                                |   | 707  | 2.900          |                                                                                                      |   | 707  | 2.900          |
|                                                                                                |   | 4427 | 609            |                                                                                                      |   | 4427 | 609            |
| -descărcarea gestiunii:                                                                        |   |      |                | -descărcarea gestiunii:                                                                              |   |      |                |
| 607                                                                                            | = | 371  | cost achiziție | 607                                                                                                  | = | 371  | cost achiziție |
| - încasarea:                                                                                   |   |      |                | - încasarea:                                                                                         |   |      |                |
| 5311                                                                                           | = | 4111 | 3.509          | 5311                                                                                                 | = | 4111 | 3.509          |
| - restituirea, pe baza documentului de restituire și a copiei facturii vizate de biroul vamal: |   |      |                | - restituirea, pe baza documentelor vizate de biroul vamal, transmise de intermediar <sup>93</sup> : |   |      |                |
| 4426                                                                                           | = | 5311 | 609            | 4426                                                                                                 | = | 5121 | 609            |

#### 4.8. Operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere

Scutirea fără drept de deducere nu obligă la colectarea taxei pe documentul de vânzare (factură, bon fiscal sau altul), dar nici nu permite deducerea taxei aferente achizițiilor destinate realizării operațiunilor astfel scutite. În funcție de situație (și de prevederile manualului de proceduri contabile) taxa nedeductibilă din documentele de cumpărare se regăsește în costul de achiziție al bunurilor/serviciilor cumpărate.

<sup>92</sup> În manualul de proceduri, ar putea fi trecut că se utilizează un analitic al lui 4427, al cărui rulaj să apară în partea de taxă deductibilă din decont. Este preferabil, totuși, să folosim un analitic al lui 4426.

<sup>93</sup> Este posibilă și consemnarea, mai întâi, a unei datorii față de intermediar, urmată de achitarea sumei: 4426 = 462 și 462 = 5121. Suma de 609 lei include și comisionul de 20 de lei reținut de intermediar de la cumpărătorul străin căruia i-a restituit taxa.



#### 4.8.1. O listă a operațiunilor scutite fără drept de deducere

În Codul fiscal 2026, enumerarea operațiunilor scutite fără drept de deducere (art. 292) cuprinde 24 de poziții. Dintre acestea, enumerăm câteva:

- spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități;
- activitatea de învățământ prevăzută în Legea educației naționale, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate;
- activitățile specifice posturilor publice de radio și televiziune, altele decât activitățile de natură comercială;
- serviciile publice poștale, precum și livrarea de bunuri aferentă acestora;
- prestări de servicii de natură financiar-bancară: acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă; negocierea și administrarea garanțiilor de credit; tranzacții privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor; tranzacții privind valuta, bancnotele și monedele utilizate ca mijloc legal de plată; tranzacții, inclusiv negocierea, dar exceptând administrarea sau păstrarea în siguranță, cu acțiuni, părți sociale în societăți comerciale sau asociații, obligațiuni garantate și alte instrumente financiare, cu excepția documentelor care stabilesc drepturi asupra bunurilor; administrarea de fonduri speciale de investiții;
- operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni;
- pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc;
- arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă<sup>94</sup>;
- livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri; prin excepție, scutirea

<sup>94</sup> Fac excepție următoarele operațiuni: cazarea efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping; închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor; închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile; închirierea seifurilor.



nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi<sup>95</sup> sau de terenuri construibile<sup>96</sup>;

În cazul arendării, concesiunii, închirierii de bunuri imobile, precum și la livrarea de construcții, persoanele impozabile **pot opta pentru taxarea** acestor operațiuni, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării.

#### 4.8.2. Opțiunea pentru ca închirierea/livrarea de imobile să fie operațiuni taxabile

Deși Codul fiscal stabilește că închirierea de imobile, precum și vânzarea unor construcții și terenuri, sunt operațiuni scutite, există numeroase firme care optează ca aceste operațiuni să fie taxabile, adică să se colecteze TVA la facturarea serviciului/livrarea bunului. Justificarea acestei opțiuni este dată de faptul că operațiunea taxabilă dă drept de deducere, în timp ce scutirea ar interzice acest drept. Dacă TVA aferentă achiziției/construirii imobilelor respective a fost importantă, și deducerea ei a reprezentat un sprijin semnificativ pentru trezoreria firmei respective, s-ar putea ca opțiunea pentru a taxa închirierea/vânzarea imobilului să fie cea mai bună soluție, cel puțin pentru o perioadă de 20 ani de la punerea în funcțiune a construcției<sup>97</sup>.

**Exemplu:** Presupunem că un investitor a înființat o firmă care să construiască și să gestioneze o clădire, a cărei destinație va fi stabilită cu precizie la recepția finală. Firma nu are alte activități și angajează un constructor care-i facturează, de-a lungul perioadei de lucru (o presupunem de 3 ani), sume totale în valoare de 20.000.000 lei, plus TVA 21% (4.200.000 lei). De-a lungul perioadei de trei ani, cât au durat lucrările, firma a înregistrat taxă deductibilă în 4426 și, neavând livrări de bunuri/prestări de servicii, a rămas cu TVA de recuperat, pentru care presupunem că nu a solicitat rambursarea. De asemenea, presupunem că firma s-a înregistrat de la început ca plătitoare de TVA și că, după recepția finală, decide să utilizeze construcția pentru a da cu chirie spații de birouri și magazine, astfel încât opțiunea pentru scutire/taxare este făcută la punerea în funcțiune a clădirii. Vom prezenta, simplificând la maximum și exagerând un pic, operațiunile în două variante<sup>98</sup>, în funcție de opțiunea pentru taxare sau pentru scutire:

<sup>95</sup> În acest sens, prin *livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta* se înțelege livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări (data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau a unei părți din construcție) ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării.

<sup>96</sup> Calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.

<sup>97</sup> Într-un subcapitol ulterior, vom detalia regulile privind ajustarea taxei deductibile aferente dobândirii bunurilor de capital: notăm aici doar că perioada de ajustare este de 20 ani pentru construcții și 5 ani pentru celelalte bunuri de capital.

<sup>98</sup> Pentru recepția lucrărilor prezentăm o singură operațiune aferentă celor trei ani, la fel ca pentru regularizarea TVA.



| <i>Firma optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere a spațiilor comerciale/birourilor</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <i>Firma optează pentru scutirea de TVA a operațiunilor de închiriere a spațiilor comerciale/birourilor</i>                                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - recepția cumulată a lucrărilor:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | - recepția cumulată a lucrărilor:                                                                                                                                                                                                            |
| % = 404 24.200.000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | % = 404 24.200.000                                                                                                                                                                                                                           |
| 231 20.000.000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 231 20.000.000                                                                                                                                                                                                                               |
| 4426 4.200.000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 4426 4.200.000                                                                                                                                                                                                                               |
| - regularizarea cumulată a TVA (ignorăm TVA deductibilă din alte operațiuni):                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | - regularizarea cumulată a TVA (ignorăm TVA deductibilă din alte operațiuni):                                                                                                                                                                |
| 4424 = 4426 4.200.000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 4424 = 4426 4.200.000                                                                                                                                                                                                                        |
| După această operațiune, contul 4424 are sold debitor de 4.200.000 lei, reprezentând TVA de recuperat care se va compensa cu taxa de plată din perioadele următoare, având în vedere faptul că firma nu bifează opțiunea de rambursare. Însă, având în vedere că perioada de ajustare a taxei la construcții este de 20 ani, deducerea sumelor trecute prin 4426 este provizorie, devenind definitivă odată cu trecerea fiecărui an, în sumă de $1/20 \times 4.200.000 = 210.000$ lei/an, conform registrului bunurilor de capital. |                                                                                                                                                                                                                                              |
| Firma notifică ANAF despre opțiunea de a considera închirierea ca operațiune taxabilă.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Firma nu face nici un fel de notificare cu privire la regimul TVA                                                                                                                                                                            |
| Facturile cu chiria pe prima lună au o valoare fără TVA de 30.000 lei, TVA 21%:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Facturile cu chiria pe prima lună au o valoare fără TVA de 30.000 lei, fără niciun fel de TVA, operațiunea fiind scutită:                                                                                                                    |
| 4111 = % 36.300                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 4111 = 706 30.000                                                                                                                                                                                                                            |
| 706 30.000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                              |
| 4427 6.300                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                              |
| Presupunând că nu apar alte operațiuni generatoare de TVA, la sfârșitul acestei prime luni se regularizează taxa:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | În luna începerii închirierii scutite, pentru că destinația clădirii este folosirea în operațiuni care nu dau drept de deducere, firma are obligația de a ajusta negativ taxa aferentă lucrărilor facturate de furnizori:                    |
| 4427 = 4423 6.300                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 635 = 4426 4.200.000                                                                                                                                                                                                                         |
| Pe același decont se face compensarea cu taxa de recuperat din perioada precedentă:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 4424 = 4426 -4.200.000                                                                                                                                                                                                                       |
| 4423 = 4424 6.300                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                              |
| La fel se va contabiliza și în lunile următoare, soldul lui 4424 scăzând câte puțin în fiecare perioadă.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | După aceste înregistrări, contul 4424 se închide. Dacă, într-o perioadă ulterioară, firma decide să schimbe încadrarea fiscală a închirierii, atunci va ajusta din nou TVA, pe perioada rămasă din cei 20 ani, $635=4426$ , cu suma în roșu. |

Este foarte posibil ca firma care derulează operațiuni scutite cu drept de deducere să aibă, în același timp, și livrări/prestări taxabile, caz în care devine persoană impozabilă cu regim mixt și trebuie să țină evidențe și să facă niște calcule ceva mai complexe. Câteva exemple de astfel de situații:

- firma de ocupă cu producție/comerțul cu bunuri, dar are și spații pe care le dă cu chirie, în regim de scutire;
- un spital prestează servicii medicale scutite cu drept de deducere, dar are și o farmacie prin care vinde medicamente (operațiune taxabilă),



- ori o clinică prin care prestează servicii de chirurgie estetică (operațiune taxabilă, de regulă);
- un hotel, pentru care serviciile de cazare și de restaurant sunt taxabile, dar care oferă și servicii de jocuri de noroc scutite de TVA;
- firma este autorizată să presteze servicii de formare profesională a adulților (operațiune scutită), dar face și consultanță (operațiune taxabilă)...

Revenim asupra tratamentului TVA în acest situații la un subcapitol ulterior.

### 4.8.3 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

Deși acest regim nu se încadrează în Codul fiscal la articolul privind operațiunile scutite, putem să-l detaliem aici, datorită asemănărilor cu operațiunile scutite fără drept de deducere. Pentru că mai există și alte regimuri speciale, este util de stabilit ce înseamnă opusul acestora, adică regimul normal de TVA. În condițiile aplicării regimului normal, persoana impozabilă colectează taxă la livrări/prestări și deduce taxa aferentă achizițiilor destinate realizării acestor livrări/prestări.

#### 4.8.3.1. Premise și consecințe ale aplicării regimului special de scutire

Principalul criteriu de încadrare a unei firme la regimul special de scutire îl reprezintă cifra de afaceri anuală mai mică de 395.000 lei<sup>99</sup>. Regimul este opțional, în sensul că persoana impozabilă care îndeplinește condițiile pentru a se încadra în regimul special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă<sup>100</sup>. Codul fiscal stabilește ce înseamnă cifra de afaceri luată în calculul plafonului: este vorba despre operațiunile revăzute de Cod ca fiind impozabile în România<sup>101</sup>, cu excepția livrărilor de active fixe corporale și necorporale efectuate de persoana impozabilă (întră în calculul plafonului și avansurile, respectiv sumele facturate înaintea livrării/prestării).

Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri devine mai mare sau egală cu plafonul de scutire, trebuie să solicite

<sup>99</sup> Plafonul era de 300.000 lei, până la 31 august 2025, de 220.000 lei până în 2018 (începând cu 2012), 35.000 euro la cursul de la data aderării, până-n 2012 (începând cu 2010), 200.000 lei până în 2010.

<sup>100</sup> O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare

<sup>101</sup> Dacă, de exemplu, firma prestează servicii către nerezidenți persoane impozabile, locul impunerii este acolo unde au sediul nerezidenții respectivi, deci operațiunea nu-i impozabilă în România și venitul respectiv nu se ia în calcul la stabilirea plafonului de 395.000 lei.



înregistrarea în scopuri de TVA, cel mai târziu la data depășirii plafonului, regimul normal aplicându-se începând cu tranzacția care duce la depășirea plafonului. Persoana impozabilă poate aplica regimul normal de taxare și pentru operațiunile anterioare tranzacției care a condus la depășirea plafonului de scutire, realizate în data în care plafonul de scutire este depășit.

Consecințele principale ale aplicării regimului special de scutire constau în aceea că persoana impozabilă aflată în această situație nu are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor și nici să menționeze taxa pe facturile sau pe alte documente emise. De asemenea, regimul special de scutire obligă la ținerea evidenței livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și a evidenței bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

#### **4.8.3.2. Schimbarea încadrării, la depășirea plafonului sau ca opțiune**

Depășirea plafonului de 395.000 lei cifră de afaceri obligă firma la înregistrarea în scopuri de TVA, după cum coborârea sub acest plafon permite firmei să aplice din nou scutirea cu drept de deducere<sup>102</sup>. În prima situație (depășirea în sus a plafonului), trecerea de la scutire fără drept de deducere la operațiuni taxabile cu drept de deducere presupune un efort important în evidențele contabile și fiscale. Contribuabilii aflați în această situație au dreptul să ajusteze taxa deductibilă aferentă cel puțin:

- a) bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare;
- b) bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul normal de taxă;
- c) achizițiilor de bunuri și servicii ce urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea a anticipat faptul generator.

Aceste ajustări se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de taxă sau, după caz, într-un decont ulterior.

**Exemplu:** Firma s-a înființat cu trei ani în urmă și a optat, de la înființare, pentru regimul special de scutire. Taxa pe valoarea adăugată din facturile de cumpărare a fost considerată nerecuperabilă și s-a inclus în costul de achiziție al bunurilor și serviciilor

<sup>102</sup> Există afaceri pentru care scutirea, chiar fără drept de deducere, reprezintă avantaje financiare și administrative importante (mai ales atunci când deducerea nu ar fi foarte importantă valoric). În unele cazuri, proprietarii acestor afaceri urmăresc evoluția cifrei de afaceri și, la apropierea de plafon, înființează o nouă firmă, astfel încât, pe ansamblu, să nu aibă obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, de a ține evidențele specifice, de a completa decontul și de a face, eventual, plățile aferente la buget.

dobândite. În exercițiul curent, cifra de afaceri depășește 395.000 lei, iar firma face inventariere pentru a identifica situațiile de ajustare a taxei aferente achizițiilor dinainte de schimbarea de regim. În urma acestei inventariere se constată că:

- stocurile de mărfuri (371) au un cost de achiziție de 31.500 lei, inclusiv taxa de 21% din facturile primite anterior;
- există în stoc materiale consumabile (301) la cost de 2.950 lei, cost care include și TVA de 21%;
- în urmă cu cinci luni, firma a angajat un constructor pentru executarea unor lucrări care se vor finaliza într-un sediu nou; până în luna curentă, constructorul a facturat sume inclusiv TVA 21% de 174.800 lei, aflate în sold la 231;
- firma deține un echipament la cost (care includea și TVA 21%) de 51.300 lei, pus în funcțiune în urmă cu doi ani și pentru care știm că perioada de ajustare este de 5 ani.

Din toate aceste costuri, firma poate identifica taxa pe valoarea adăugată, pentru a o deduce pe primul decont de TVA depus după ieșirea din regimul special:

- pentru mărfuri, taxa de ajustat este de  $31.500 \times 21/121 = 5.466,94$  lei<sup>103</sup>:

|      |   |     |          |  |          |
|------|---|-----|----------|--|----------|
| 4426 | = | 371 | 5.466,94 |  | 5.466,94 |
|------|---|-----|----------|--|----------|

- pentru consumabile, avem  $2.950 \times 21/121 = 511,98$  lei:

|      |   |     |        |  |        |
|------|---|-----|--------|--|--------|
| 4426 | = | 301 | 511,98 |  | 511,98 |
|------|---|-----|--------|--|--------|

- pentru imobilizarea în curs, taxa de ajustat este de  $174.800 \times 21/121 = 30.337,19$  lei:

|      |   |     |           |  |           |
|------|---|-----|-----------|--|-----------|
| 4426 | = | 231 | 30.337,19 |  | 30.337,19 |
|------|---|-----|-----------|--|-----------|

- pentru imobilizare, perioada de ajustare rămasă este de 3 ani (din totalul de 5 ani), deci taxa de ajustat ajunge la  $3/5 \times 51.300 \times 21/121 = 5.341,98$  lei:

|      |   |     |          |  |          |
|------|---|-----|----------|--|----------|
| 4426 | = | 213 | 5.341,98 |  | 5.341,98 |
|------|---|-----|----------|--|----------|

În cazul trecerii de la regimul normal la cel de scutire, ajustările sunt și ele opuse: taxa din 4426 se adaugă la costul bunurilor inventariate sau se trece pe cheltuieli, urmând ca recepțiile de după (re)intrarea în regimul special să se facă cu stabilirea unui cost de achiziție inclusiv TVA.

#### 4.8.3.3. Regim special pentru întreprinderi mici, cu afaceri în mai multe state membre

Începând cu 1 septembrie 2025, codul fiscal a stabilit reguli pentru întreprinderile mici din România care aplică regimul special de scutire în alte state membre, precum și pentru întreprinderi mici din alte state membre care aplică regimul special de scutire în România.

Astfel, o persoană impozabilă stabilită în România poate aplica regimul special de scutire pentru întreprinderile mici în alte state membre dacă îndeplinește următoarele condiții:

<sup>103</sup> Contabilizarea se poate face și prin stronare: 371 = 4010, cu -5.466,94 lei și 4426 = 401, cu 5.466,94 lei.



a) cifra de afaceri anuală la nivelul Uniunii Europene a respectivei persoane impozabile nu depășește 100.000 euro în anul în care solicită acordarea scutirii și în anul calendaristic precedent;

b) valoarea livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate în statul membru în care persoana impozabilă intenționează să aplice scutirea nu depășește plafonul de scutire aplicabil persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, stabilite în acel stat membru.

Autoritatea fiscală îi va atribui acestei persoane impozabile un cod individual de identificare, care poate fi codul de înregistrare în scopuri de TVA deja atribuit persoanei impozabile în România sau, după caz, codul de identificare fiscală, la care se adaugă sufixul «EX».

Persoana impozabilă stabilită în România care se prevalează de scutirea pentru mici întreprinderi într-un stat membru în care nu este stabilită trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare trimestru calendaristic, până în ultima zi calendaristică a lunii următoare trimestrului, chiar dacă aceasta este o zi nelucrătoare, un raport în care menționează codul individual de identificare, precum și următoarele informații (în euro<sup>104</sup>):

a) valoarea totală a livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate în cursul trimestrului calendaristic în România sau «0» în cazul în care nu s-au efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii;

b) valoarea totală a livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate în cursul trimestrului calendaristic în fiecare dintre statele membre, altele decât România, sau «0» în cazul în care nu s-au efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii. În cazul în care unul sau mai multe dintre statele membre pentru care există obligația de raportare aplică plafoane diferite, valoarea totală a livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate în cursul trimestrului calendaristic în acel stat membru se raportează separat pentru fiecare plafon.

Pe de altă parte, o persoană impozabilă care are sediul activității economice într-un alt stat membru poate aplica regimul special de scutire pentru mici întreprinderi în România pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în România, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) cifra de afaceri anuală la nivelul Uniunii Europene nu depășește 100.000 euro, în anul în care solicită acordarea scutirii și în anul calendaristic precedent;

b) valoarea livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate în România nu depășește plafonul de scutire de TVA românesc (395.000 lei), în anul în care solicită acordarea scutirii și în anul calendaristic precedent.

<sup>104</sup> Dacă este cazul, la cursul de schimb din prima zi a anului calendaristic.

Aceste persoane impozabile cu sediul în alt stat nu au obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care fac obiectul scutirii în România, nu au dreptul de a deduce taxa aferentă achizițiilor și nici nu pot menționa TVA pe facturi sau pe alte documente.

#### 4.9. Recuperarea de creanțe și taxa pe valoarea adăugată

Chiar dacă este o operațiune de natură financiară, recuperarea de creanțe nu este întotdeauna scutită de TVA. Regimul aplicat este în funcție de natura operațiunii, indiferent de terminologia utilizată, respectiv recuperare de creanțe sau factoring.

Dacă, conform contractului, scopul operațiunii nu îl constituie recuperarea de creanțe, ci acordarea unui credit de către societatea care preia creanțele (aceasta din urmă asumându-și, deci, poziția creditorului), operațiunea este scutită de taxa pe valoarea adăugată – este vorba mai degrabă despre o operațiune de finanțare.

Din punct de vedere al TVA, operațiunile privind creanțele se pot clasifica astfel, cu regimul TVA specific, în funcție de contractul încheiat între părți, așa cum apare în tabelul nr. 10.

| Tipuri de operațiuni                                                                                                                               | Regimul TVA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a) operațiuni prin care persoana care deține creanțele angajează o persoană în vederea recuperării acestora, fără să intervină cesiunea creanțelor | Persoana angajată în scopul recuperării creanțelor realizează o prestare <b>taxabilă</b> de servicii de recuperare de creanțe în beneficiul persoanei care deține creanțele. Baza de impozitare a TVA este constituită din contravaloarea serviciului, reprezentând toate componentele comisionului perceput de cesionar, inclusiv componenta de finanțare. Contabilizarea se face ca pentru un serviciu obișnuit, cu TVA.                                                                           |
| b) operațiuni care presupun cesiunea creanțelor care, la rândul lor, fac să apară mai multe situații                                               | <p>- dacă prețul de vânzare al creanței este mai mare decât valoarea nominală a creanței, cedentul realizează o operațiune scutită de TVA, iar cesionarul nu realizează o operațiune în sfera de aplicare a TVA (este puțin probabil să se întâmple asta: cedentul realizează un venit din vânzarea creanței);</p> <p>- dacă prețul de vânzare al creanței este mai mic sau egal cu valoarea nominală a creanței, nici cedentul, nici cesionarul nu realizează operațiuni în sfera de aplicare a</p> |
| b1) cesionarul cumpără creanțele, fără ca operațiunea să aibă drept scop recuperarea creanței;                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |



|                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                     | TVA (la cedent: 461 = 4111, cu prețul de vânzare al creanței și 654 = 4111, cu diferența până la valoarea nominală);                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| b2) cesionarul cumpără creanțele, asumându-și sau nu riscul neîncasării acestora, percepend un comision de recuperare a creanțelor de la cedent;                                                    | Cesiunea creanței de către cedent <b>nu reprezintă</b> o operațiune în sfera de aplicare a TVA, dar cesionarul realizează o prestare <b>taxabilă</b> de servicii de recuperare de creanțe în beneficiul cedentului, întrucât percepe de la cedent un comision pentru această operațiune. Baza de impozitare a TVA este constituită din contravaloarea serviciului, reprezentând toate componentele comisionului perceput de cesionar, inclusiv componenta de finanțare.                            |
| b3) cesionarul cumpără creanțele, asumându-și riscul neîncasării acestora, la un preț inferior valorii nominale a creanțelor, fără să perceapă un comision de recuperare a creanțelor de la cedent. | -se consideră că cesiunea creanței de către cedent reprezintă o operațiune scutită de TVA (461 = 4111, cu prețul de vânzare al creanței și 654 = 4111, cu diferența până la valoarea nominală);<br>- cesionarul se consideră că nu efectuează o prestare de servicii de recuperare de creanțe în beneficiul cedentului, respectiv nu realizează o operațiune în sfera de aplicare a TVA, întrucât nu percepe un comision pentru această operațiune (461 = 462, cu prețul de cumpărare a creanței). |

Tabel 10 – Regim TVA la cesiunea creanțelor

#### 4.10. Faptul generator al TVA

Definiția faptului generator al TVA, furnizată de Codul fiscal, este destul de ambiguă: faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, regula generală spune că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor. Apar și excepții de la această regulă, excepții al căror regim fiscal este prezentat în tabelul 11.

| Tipul de operațiune                               | Momentul în care apare<br>faptul generator                  | Observații                                                                                                                                                                                        |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. bunuri livrate într-un contract de consignație | Data livrării bunurilor de către consignatar clienților săi | Contractul de consignație reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri. |

|                                                                                   |                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2. bunuri transmise în vederea testării sau verificării conformității             | Data acceptării bunurilor de către beneficiar                                                                                                                               | Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a acestora este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial                                                                                                              |
| 3. stocuri puse la dispoziția clientului                                          | Data la care clientul intră în posesia bunurilor                                                                                                                            | Furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, iar transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data scoaterii, de către client, a bunurilor din depozit                                                                                                               |
| 4. livrări de bunuri corporale, inclusiv imobile                                  | Data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca proprietar                                                                                            | Prin excepție de la regula specifică, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data predării bunurilor către beneficiar |
| 5. prestări de servicii care determină decontări sau plăți succesive              | Data emiterii situațiilor de lucrări sau a altor documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau la data acceptării acestora de către beneficiari   | Exemple de astfel de servicii: serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare                                                                                                                                                                                                                     |
| 6. alte livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate continuu             | Datele specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau a serviciilor prestate sau la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an | Exemple de astfel de livrări și prestări: livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și altele asemenea. Atunci când contractul nu stipulează o dată pentru plată, faptul generator de taxă intervine la data emiterii unei facturi.                                                            |
| 7. leasing, concesiune, arendă de bunuri, acordare cu plată a unor drepturi reale | Fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății, inclusiv a avansului, mai puțin pentru partea din rată corespunzătoare valorii reziduale facturate eşalonat  | Dacă factura este emisă înainte de data stipulată în contract pentru efectuarea plății, se consideră că factura este emisă înainte de faptul generator de taxă                                                                                                                                                                                   |



## Costel ISTRATE

|                                                                                                                                                                    |                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8. servicii prestate continuu pe perioadă mai mare de un an, care nu determină decontări în cursul acelei perioade și pentru care taxa este datorată de beneficiar | Expirarea fiecărui an calendaristic, atât timp cât prestarea nu încetat                                               | Este vorba, de exemplu, despre serviciile prestate de nerezidenți unor persoane impozabile sau persoane juridice neimpozabile române                                                             |
| 9. livrarea intracomunitară continuă de bunuri pe o perioadă de peste o lună calendaristică                                                                        | Încheierea fiecărei luni calendaristice, atât timp cât livrarea bunurilor nu a încetat                                |                                                                                                                                                                                                  |
| 10. alte prestări de servicii                                                                                                                                      | La data finalizării prestării serviciului respectiv                                                                   |                                                                                                                                                                                                  |
| 11. achiziții intracomunitare de bunuri                                                                                                                            | Data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru unde se face achiziția |                                                                                                                                                                                                  |
| 12. importul de bunuri supuse taxelor vamale sau altor taxe europene similare                                                                                      | Data la care intervine faptul generator al taxelor europene respective                                                | Dacă, la import, bunurile sunt plasate într-un regim vamal special, faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea încetează a mai fi plasate într-un astfel de regim |

Tabel 11 – Situații în apariția faptului generator al TVA

#### 4.11. Exigibilitatea TVA

Codul fiscal definește exigibilitatea drept data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata TVA, chiar dacă această plată poate fi amânată. Din punct de vedere contabil, exigibilitatea taxei înseamnă obligația colectării acesteia în 4427 și/sau obligația raportării tranzacției în decontul de TVA și în declarația recapitulativă. Pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, **exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

##### 4.11.1. Excepții de la regula generală privind exigibilitatea TVA

Cele câteva derogări de la regula generală se prezintă în tabelul 12.

| <i>Situația</i>                                                                                               | <i>Momentul exigibilității taxei</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Emiterea unei facturi înainte de faptul generator                                                             | Data emiterii facturii                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Încasări în avans față de faptul generator                                                                    | Data/datele încasării avansului/avansurilor                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Livrări de bunuri și prestări de servicii prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare | Data extragerii numerarului                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Livrări supuse regimului TVA la încasare                                                                      | Data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri sau prestării de servicii                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Livrări intracomunitare scutite de taxă                                                                       | Data emiterii facturii prevăzute sau, după caz, la emiterea autofacturii ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă                                                                                                                                           |
| Pentru avansurile încasate în legătură cu o livrare intracomunitară de bunuri.                                | Dacă persoana impozabilă optează pentru emiterea facturii anterior faptului generator de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri, inclusiv în cazul încasării de avansuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii. Altfel, dacă nu s-a emis factură pentru avansul aferent unei livrări intracomunitare, nu intervine exigibilitatea la avans           |
| Achizițiile intracomunitare de bunuri                                                                         | Exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul care transpune prevederile art. 222 din Directiva 112 sau, după caz, la data emiterii autofacturii ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă |
| Importul de bunuri supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe europene similare                   | Data la care intervine exigibilitatea taxelor europene respective                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

**Tabel 12 – Situații în apariția exigibilității TVA**

Dacă intervin evenimente care impun ajustarea bazei de calcul a TVA (desființarea contractului pentru care s-au emis facturi în avans, refuzuri totale sau parțiale, reduceri ulterioare, falimentul clientului, returnare de ambalaje facturate), ulterior datei modificării cotei de TVA și/sau a regimului de impozitare, pentru ajustarea bazei de impozitare sunt aplicabile cota și regimul de impozitare ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente. Pentru operațiunile a căror bază impozabilă este determinată în valută, cursul de schimb valutar utilizat pentru ajustarea bazei de impozitare este același ca al operațiunii de bază care a generat aceste evenimente, respectiv cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea de bază. Totuși, dacă nu se poate determina operațiunea de bază care a generat aceste evenimente, se vor aplica



cota de TVA și regimul de impozitare în vigoare la data la care a intervenit evenimentul și cursul de schimb valutar de la această dată, în cazul operațiunilor pentru care baza de impozitare este determinată în valută.

#### 4.11.2. TVA la avansuri

O tranzacție în care intervin avansuri obligă la colectarea anticipată a taxei (față de faptul generator), la data primirii avansului. De multe ori, în contractele comerciale prin care se prevede și plata de avansuri, se stabilește că aceste avansuri sunt facturate de furnizor clientului. De altfel, în norma contabilă românească (OMFP 1802/2014) singura soluție propusă pentru contabilizarea avansurilor are în vedere facturarea acestora, urmată imediat de plată/încasare. Nu găsim nimic despre ce s-ar putea înregistra dacă avansul este încasat înainte de facturare, așa încât trebuie să ne imaginăm o soluție în plus față de cele sugerate de norme.

**Exemplu:** Vom începe cu cea mai simplă situație: pe 28 decembrie, firma A facturează un avans, conform contractului încheiat cu clientul B; totalul de plată din factură este de 9.000 lei, inclusiv TVA 21%. Clientul B achită avansul pe 30 decembrie. Livrarea produselor de către furnizorul A are loc pe 3 ianuarie al anului următor, la preț de vânzare fără TVA de 30.000 lei, TVA 21%. Avansul este regularizat pe factura de livrare, astfel încât totalul de plată din aceasta este de  $30.000 + 21\% \times 30.000 - 9.000 = 27.300$  lei. Calculele și contabilizările se prezintă astfel (aplicăm strict OMFP 1802/2014):

| <i>La furnizorul A</i>                                                                                                                                                         |   |      |                   | <i>La clientul B</i>                                                                                                                       |   |      |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-----------|
| - facturarea avansului de 9.000 lei, din care TVA $9.000 \times 21/121 = 1.561,98$ lei (pe 28 decembrie):                                                                      |   |      |                   | - primirea facturii pentru avans, cu dată de 28 decembrie:                                                                                 |   |      |           |
| 4111                                                                                                                                                                           | = | %    | 9.000,00          | %                                                                                                                                          | = | 401  | 9.000,00  |
|                                                                                                                                                                                |   | 419  | 7.438,02          | 409                                                                                                                                        |   |      | 7.438,02  |
|                                                                                                                                                                                |   | 4427 | 1.561,98          | 4426                                                                                                                                       |   |      | 1.561,98  |
| - încasarea avansului (pe 30 decembrie):                                                                                                                                       |   |      |                   | - plata avansului, pe 30 decembrie:                                                                                                        |   |      |           |
| 5121                                                                                                                                                                           | = | 4111 | 9.000,00          | 401                                                                                                                                        | = | 5121 | 9.000,00  |
| - livrarea bunurilor (pe 3 ianuarie), la preț de vânzare fără TVA de 30.000 lei, cu un total de plată al facturii de 27.300 lei, după regularizarea avansului <sup>105</sup> : |   |      |                   | - recepția materiilor prime, la cost de achiziție de 30.000 lei, cu total de plată pe factură de 27.300 lei și cu regularizarea avansului: |   |      |           |
| 4111                                                                                                                                                                           | = | %    | 27.300,00         | %                                                                                                                                          | = | 401  | 27.300,00 |
|                                                                                                                                                                                |   | 701  | 30.000,00         | 301                                                                                                                                        |   |      | 30.000,00 |
|                                                                                                                                                                                |   | 419  | -7.438,02         | 409                                                                                                                                        |   |      | -7.438,02 |
|                                                                                                                                                                                |   | 4427 | 4.738,02          | 4426                                                                                                                                       |   |      | 4.738,02  |
| - descărcarea gestiunii:                                                                                                                                                       |   |      |                   |                                                                                                                                            |   |      |           |
| 711                                                                                                                                                                            | = | 345  | cost de producție |                                                                                                                                            |   |      |           |

<sup>105</sup> Regularizarea avansului se poate face și printr-un articol contabil distinct, după ce livrarea/recepția s-au prezentat la prețul total de vânzare din factură.

Prin aceste înregistrări, se vede cum colectarea taxei s-a făcut în doi pași, în două luni diferite, la fel ca deducerea taxei la cumpărător. Dacă avansul și livrarea intervin în aceeași lună, nu apare nici un efect deosebit asupra trezoreriei; dacă, însă, avansul și livrarea sunt în perioade fiscale diferite, taxa colectată va apărea în două (sau mai multe) deconturi.

Și din punct de vedere contabil apare o problemă de raportare: soldul contului 419, respectiv 409, este la nivelul valorii fără TVA a sumei primite/plătite ca avans. Or, datoria furnizorului față de client (și a creanței clientului față de furnizor) este de 9.000 lei și nu de 7.438,02 lei! În bilanț apar însă doar soldurile celor două conturi, solduri care nu reflectă întocmai poziția financiară a întreprinderilor implicate. Sigur că soluția este acceptabilă – fiind recomandat de OMFP 1802/2014 – mai ales dacă se consideră că diferența dintre valoarea nominală a creanței/datoriei din avans și valoarea prezentată în bilanț este ne semnificativă.

Din normele privind TVA reiese că este obligatorie colectarea taxei la primirea avansului, indiferent dacă se întocmește factură sau nu la data respectivă. Și întocmirea facturii pentru avans este obligatorie, dar această obligație trebuie îndeplinită până pe 15 ale lunii următoare celei în care s-a încasat avansul. Trebuie să ne întrebăm și cum s-ar putea face contabilizarea într-un astfel de scenariu.

**Exemplu:** În 30 decembrie, firma A încasează un avans, conform contractului încheiat cu clientul B, în sumă de 9.000 lei, taxa aplicată tranzacției respective fiind de TVA 21%. Firma A întocmește o factură pentru acest avans pe data de 6 ianuarie din anul următor (se încadrează în limita celor 15 zile din luna următoare). Livrarea produselor de către furnizorul A are loc pe 13 ianuarie al anului următor, la preț de vânzare fără TVA de 30.000 lei, TVA 21%. Avansul este stornat în roșu, pe o factură distinctă de cea de livrare. În decembrie, indiferent că a emis sau nu factura, furnizorul A trebuie să colecteze taxa la avans, ca datorie față de buget. Dacă primirea banilor în avans creează o datorie față de client, colectarea/plata taxei în avans creează o creanță față de buget, creanță pe care o punem în 4482. Contabilizările sunt<sup>106</sup>:

| <i>La furnizorul A</i>                                                                                                                 | <i>La clientul B</i>                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - încasarea avansului de 9.000 lei, pe 30 decembrie:                                                                                   | - plata avansului, pe 30 decembrie, fără factură:                                                                                                                                               |
| 5121 = 419 9.000,00                                                                                                                    | 409 = 5121 9.000,00                                                                                                                                                                             |
| - colectarea taxei de $9.000 \times 21/121 = 1.561,98$ , până cel mai târziu pe 31 decembrie, chiar în lipsa facturii <sup>107</sup> : | Cumpărătorul nu poate deduce taxa decât dacă are factură, deci nu o poate pune în 4426 în decembrie, confirmând o anumită asimetrie în ceea ce privește exigibilitatea/ deductibilitatea taxei. |
| 4482.8 = 4427 1.561,98                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                 |
| - facturarea avansului, pe 6 ianuarie, generează stornarea înregistrării                                                               | - primirea facturii pentru avans:                                                                                                                                                               |
|                                                                                                                                        | 4426 = 4481 1.561,98                                                                                                                                                                            |

<sup>106</sup> 4482.8 se referă la creanța fără factură, în timp ce 4482.1 se referă la creanța cu factură.

<sup>107</sup> Am pus 4482.8 pentru a arăta că nu este factură.



|                                                                                                                                             |      |                   |                                                                                                                                                 |      |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----------|
| precedente și consemnarea unei creanțe cu factură (4482):                                                                                   |      |                   | Cumpărătorul deduce în ianuarie o taxă colectată de furnizor în decembrie.                                                                      |      |           |
| 4482.8 =                                                                                                                                    | 4427 | -1.561,98         |                                                                                                                                                 |      |           |
| 4482.1 =                                                                                                                                    | 4427 | 1.561,98          |                                                                                                                                                 |      |           |
| - livrarea bunurilor (pe 13 ianuarie), la preț de vânzare fără TVA de 30.000 lei, cu un total de plată al facturii de 36.300 lei:           |      |                   | - recepția materiilor prime, la cost de achiziție de 30.000 lei, cu total de plată pe factură de 36.300 lei:                                    |      |           |
| 4111 =                                                                                                                                      | %    | 36.300,00         | % =                                                                                                                                             | 401  | 36.300,00 |
|                                                                                                                                             | 701  | 30.000,00         |                                                                                                                                                 | 301  | 30.000,00 |
|                                                                                                                                             | 4427 | 6.300,00          |                                                                                                                                                 | 4426 | 6.300,00  |
| - descărcarea gestiunii:                                                                                                                    |      |                   |                                                                                                                                                 |      |           |
| 711 =                                                                                                                                       | 345  | cost de producție |                                                                                                                                                 |      |           |
| - regularizarea avansului, în condițiile în care soldul lui 419 este de 9.000 lei, adică exact valoarea nominală a datoriei față de client: |      |                   | - regularizarea avansului, cu un sold al lui 409 de 9.000 lei, adică valoarea nominală a creanței apărute ca atare în bilanțul la 31 decembrie: |      |           |
| 419 =                                                                                                                                       | 4111 | 9.000,00          | 401 =                                                                                                                                           | 409  | 9.000,00  |
| - regularizarea taxei la avans:                                                                                                             |      |                   | - regularizarea taxei la avans:                                                                                                                 |      |           |
| 4482.1 =                                                                                                                                    | 4427 | -1.561,98         | 4426 =                                                                                                                                          | 4481 | -1.561,98 |

#### 4.11.3. Facturi neîntocmite – facturi nesosite

Codul fiscal stabilește regulile de bază privind exigibilitatea TVA, care coincide cu faptul generator, fără niciun fel de trimitere explicită la existența sau nu a unei facturi. Știm că, uneori, livrările interne între persoane distincte din punct de vedere juridic se fac pe bază de aviz de însoțire și că, în unele cărți de contabilitate, se recomandă folosirea contului 4428 în locul conturilor 4427, la vânzător, respectiv 4426, la cumpărător. Utilizarea acestui cont trebuie nuanțată, având în vedere faptul că exigibilitatea TVA coincide, de regulă, cu faptul generator:

- pentru firma care livrează, exigibilitatea apare în perioada fiscală în care are loc livrarea, indiferent dacă există sau nu factură; deci, folosirea lui 4428 pentru a-i ține locul lui 4427 este posibilă doar până la sfârșitul perioadei fiscale respective (lună sau trimestru) când, indiferent de existența sau nu a facturii, taxa trebuie dusă în 4427;
- pentru cumpărător, achiziția fără factură poate genera folosirea lui 4428, care să-i țină locul lui 4426; spre deosebire de exigibilitate, care intervine o dată cu faptul generator, deductibilitatea nu este acceptată de Codul fiscal decât dacă există factura, deci transferul din 4428 în 4426 nu se poate face decât la sosirea facturii;
- în avizul de însoțire, de regulă, nu apare o coloană sau o poziție distinctă de TVA (decât pe versiunea pentru cash and carry), ceea ce înseamnă, la înregistrarea în contabilitate, ar trebui să estimăm taxa aferentă tranzacției fără factură; o soluție poate fi evitarea folosirii

contului 4428 la livrări/achiziții fără factură și folosirea directă a lui 4427, la apariția exigibilității, respectiv, a lui 4426, la deductibilitate<sup>108</sup>.

**Exemplu:** a) *Aviz și factură în aceeași lună:* Furnizorul livrează sistematic produse unui client, pe bază de aviz de însoțire, înțelegerea dintre părți fiind ca factura să se întocmească în ultima zi a lunii, pentru toate avizele din luna respectivă. În contract se mai stabilește dreptul clientului de a returna o parte din bunuri furnizorului, dacă se îndeplinesc anumite condiții. De asemenea, stabilirea prețului facturat la sfârșitul lunii ține cont de mai multe variabile, printre care volumul vânzărilor și volumul retururilor. În aceste condiții este posibilă apariția de diferențe între avize și factură. Presupunem că valorile însumate ale avizelor individuale dau un preț de vânzare fără TVA de 154.000 lei, în timp ce factura lunară aferentă acestor avize are un preț fără TVA de 145.000 lei. Cota de TVA este de 21%. De asemenea, considerăm că pentru client, bunurile sunt materii prime și au fost consumate până la sosirea facturii.

| La furnizor                                                                                               |   |      |                   | La client                                                                                                                                                                        |   |     |                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----|----------------|
| - livrările pe baza avizelor de însoțire:                                                                 |   |      |                   | - achiziții pe baza avizelor:                                                                                                                                                    |   |     |                |
| 418                                                                                                       | = | 701  | 154.000           | 301                                                                                                                                                                              | = | 408 | 154.000        |
| - descărcarea gestiunii:                                                                                  |   |      |                   | - consumul materiilor prime:                                                                                                                                                     |   |     |                |
| 711                                                                                                       | = | 345  | cost de producție | 601                                                                                                                                                                              | = | 301 | 154.000        |
| - facturarea de la sfârșitul lunii ne obligă, mai întâi, să stornăm avizele, apoi să înregistrăm factura: |   |      |                   | - primirea facturii, ocazie cu care se stornează avizul și se trece diferența dintre factură și aviz într-un cont de cheltuieli <sup>109</sup> (145.000 - 154.000 = -9.000 lei): |   |     |                |
| 418                                                                                                       | = | 701  | -154.000          | 301                                                                                                                                                                              | = | 408 | -154.000       |
| și                                                                                                        |   |      |                   | și                                                                                                                                                                               |   |     |                |
| 411                                                                                                       | = | %    | <u>175.450</u>    | %                                                                                                                                                                                | = | 401 | <u>175.450</u> |
|                                                                                                           |   | 701  | 145.000           | 301                                                                                                                                                                              |   |     | 154.000        |
|                                                                                                           |   | 4427 | 30.450            | 601                                                                                                                                                                              |   |     | -9.000         |
|                                                                                                           |   |      |                   | 4426                                                                                                                                                                             |   |     | 30.450         |

Este cât se poate de acceptabilă și varianta folosirii contului 4428 la contabilizarea avizului, cu transferul (direct sau prin stornare) în 4427, respectiv, în 4426, la momentele apariției exigibilității/deductibilității taxei.

#### 4.11.4. Vouchere vândute clienților

Normele de aplicare a Codului fiscal stabilesc regulile de aplicat în identificarea exigibilității taxei la vânzări de vouchere. În sensul TVA, prin voucher se înțelege un instrument pe care un furnizor de bunuri și/sau un

<sup>108</sup> De altfel, vom folosi analiticele 4428.6, pentru a-i ține loc lui 4426, și 4428.7, pentru a-i ține locul lui 4427.

<sup>109</sup> Dacă, la stornare, luăm din 301 suma de 154.000 lei, trebuie să punem înapoi aceeași sumă, altfel apar neconcordanțe între evidența analitică (cantitativă și valorică), pe de o parte, și evidența sintetică, pe de altă parte. Am pus diferența dintre factură și aviz în contul de cheltuieli 601; manualul de politici și proceduri contabile poate stabili și altă soluție, de exemplu, folosirea unui cont de diferențe de preț care să ajungă pe cheltuieli proporțional cu materiile prime consumate.



prestator de servicii își asumă obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau parte a contrapartidei pentru o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii. Sunt două tipuri de vouchere pentru care Codul fiscal stabilește reguli privind exigibilitatea taxei : vouchere cu scop unic și vouchere cu scop multiplu.

Voucherul cu scop unic înseamnă un voucher pentru care toate informațiile relevante privind regimul TVA aplicabil operațiunii la care acesta se referă, respectiv livrarea de bunuri/prestarea de servicii ulterioară, trebuie să fie cunoscute la momentul vânzării acestuia și bunurile și serviciile trebuie să fie identificate; sumele încasate pentru vânzarea unui voucher cu scop unic reprezintă avansuri pentru care exigibilitatea TVA intervine la încasarea lor.

Voucherul cu scop multiplu înseamnă un voucher, altul decât cel cu scop unic, respectiv un voucher pentru care la momentul vânzării nu sunt cunoscute toate informațiile relevante privind regimul TVA aplicabil operațiunii la care acesta se referă și/sau bunurile și serviciile nu sunt identificate. Dacă persoana care vinde voucherul cu scop multiplu este cea care realizează și livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia, sumele încasate din vânzarea voucherului nu sunt considerate avansuri pentru livrările de bunuri/prestările de servicii care pot fi obținute în schimbul acestora, exigibilitatea TVA intervenind la livrarea bunurilor/prestarea serviciilor. Dacă persoana care vinde voucherul cu scop multiplu nu realizează și livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia, se consideră că sumele încasate din vânzarea voucherului nu reprezintă contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a taxei. De exemplu, tichetele de masă și cartelele telefonice preplătite utilizabile pentru mai multe scopuri, respectiv pentru servicii de telefonie și pentru alte diverse operațiuni, cum ar fi achiziționarea unor jocuri, melodii, donații, sunt considerate vouchere cu scop multiplu. Prin excepție, se aplică prevederile privind cartelele telefonice preplătite care pot fi utilizate pentru mai multe scopuri, dacă persoana impozabilă care comercializează cartela telefonică/reîncarcă cu credit cartela și distribuitorii care intervin pe lanțul de comercializare nu au posibilitatea de a asigura colectarea corectă a taxei, de a determina momentul utilizării creditului și destinația acestuia, respectiv operațiunile pentru care a fost utilizat.

Din punct de vedere contabil, soluția de contabilizare a voucherelor vândute, la vânzare, poate fi aliniată pe cea fiscală – avans încasat – sau poate da naștere unui venit în avans. Prezentăm ambele variante, cu precizarea că o considerăm pe prima mai apropiată de fondul economic al tranzacției, mai ales în cazul voucherului cu scop multiplu.

**Exemplu:** Firma vinde vouchere cu prețul de 500 lei, urmând că realizeze ulterior și vânzarea de bunuri/servicii către persoana care prezintă voucherele drept instrument de plată. Firma aplică toate cotele de TVA, pentru mărfurile/serviciile pe care le vinde. Contabilizarea tranzacțiilor cu vouchere se poate face astfel:



| <b>Voucherul vândut este cu scop unic, utilizabil doar pentru achiziția de mărfuri cu TVA 11%</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Voucherul vândut este cu scop multiplu, utilizabil pentru achiziția de mărfuri cu cota de TVA 11% sau 21%</b>                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - vânzarea voucherului este asimilată, din punct de vedere al TVA, unui avans încasat, pentru care se colectează TVA; din punct de vedere contabil, soluția poate fi aliniată pe cea fiscală <sup>110</sup> :                                                                                                                                                                                                                                     | - vânzarea voucherului este un avans, dar nu generează TVA exigibilă <sup>111</sup> :                                                                                                    |
| 5311 = % 500,00<br>419 450,45<br>4427 49,55                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 5311 = 419 500,00                                                                                                                                                                        |
| În ambele cazuri, ar fi util ca voucherele vândute să fie consemnate într-un cont în afara bilanțului, unde să se țină o evidență de unde să rezulte câte vouchere s-au vândut, dacă sunt cu scop unic sau cu scop multiplu, ce valori nominale au voucherele respective, data expirării lor (dacă există o astfel de dată). De asemenea, se poate face descărcarea gestiunii cu suportul fizic pe care este imprimat voucherul, dacă este cazul. |                                                                                                                                                                                          |
| - la vânzarea efectivă a mărfurilor, la preț inclusiv TVA de 500 lei, clientul achită doar cu voucherul, iar magazinul nu mai încasează nimic și nici nu mai colectează TVA, înregistrând doar venitul din vânzare <sup>112</sup> (sau 472=707):                                                                                                                                                                                                  | - la vânzarea efectivă a mărfurilor (100 lei cu TVA 11% și 400 cu TVA 21%), la preț inclusiv TVA de 500 lei, magazinul recunoaște venitul din vânzare și taxa colectată <sup>113</sup> : |
| 419 = 707 450,45                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 419 = % 500,00<br>707 420,67<br>4427 79,33                                                                                                                                               |
| - descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute (considerăm că evidența analitică se ține operativ-contabil):                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | - descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:                                                                                                                                            |
| 607 = 371 cost de achiziție                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 607 = 371 cost de achiziție                                                                                                                                                              |

Dacă voucherul este vândut de emitent unui intermediar care, la rândul lui, în vinde mai departe, atunci raționamentele cu privire la exigibilitatea TVA sunt similare, iar cumpărarea voucherelor, pentru intermediar, s-ar putea contabiliza în 5328.

#### 4.11.5. Cartele preplătite

Vânzarea unei cartele telefonice preplătite sau reîncărcarea cu credit a unei cartele care poate fi utilizată numai pentru servicii de telecomunicații reprezintă o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros pentru care

<sup>110</sup> Dacă optăm ca tranzacția să genereze venit în avans (în ideea că este foarte probabilă folosirea voucherului pentru cumpărarea de bunuri/servicii), atunci, pentru voucherul cu scop unic: 5311 = 472, cu 450,45 lei și 5311 = 4427, cu 49,55 lei, în timp ce la acceptarea voucherului ca instrument de plată, am fi făcut 472 = 707, cu 450,45 lei.

<sup>111</sup> Varianta cu venitul în avans ar fi generat formula contabilă inițială 5311 = 472 cu 500 lei și ar fi prezentat dezavantajul de a fi pus o taxă pe valoarea adăugată la venituri, fie ele și în avans. Dacă am fi știut sau măcar dacă am fi estimat această taxă, am fi putut folosi contul 4428 pentru a o evidenția până la acceptarea efectivă a voucherului ca instrument de plată.

<sup>112</sup> Observăm și aici apariția problemei constând în consemnarea unei datorii în 419 la un nivel diferit de valoarea nominală a datoriei respective.

<sup>113</sup> Taxa apare pe bonul fiscal; o reconstituim:  $100 \times 11/111 + 400 \times 21/121 = 79,33$  lei.



faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la momentul vânzării cartelei. Un operator de servicii de telefonie care vinde către un distribuitor cartele telefonice conținând toate informațiile necesare pentru a efectua apeluri telefonice prin infrastructura pusă la dispoziție de operatorul respectiv și revândute de distribuitor, în nume propriu, unor utilizatori finali, fie în mod direct, fie prin intermediul altor persoane impozabile, furnizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros către distribuitor. Distribuitorul, precum și orice altă persoană impozabilă care intervine în nume propriu în vânzarea cartelei telefonice realizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros, pentru care faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data vânzării cartelei. Operatorul de telefonie nu realizează o a doua prestare de servicii cu titlu oneros către utilizatorul final atunci când acesta, după ce a achiziționat cartela telefonică, își exercită dreptul de a efectua apeluri telefonice folosind informațiile înscrise pe această cartelă.

Din punct de vedere contabil, se pune problema identificării momentului recunoașterii venitului din prestarea serviciilor: la vânzarea cartelei sau la prestarea efectivă? Putem presupune că, în aplicarea principiului pragului de semnificație și având în vedere faptul că valabilitatea unei cartele este pe termen scurt, contabilizarea venitului la vânzarea cartelei este soluția cea mai potrivită ( $411/5121 = 704$  cu prețul fără TVA și  $411/5121 = 4427$  cu taxa colectată). Dacă, dimpotrivă, furnizorul de servicii de telefonie consideră că eșalonarea veniturilor din astfel de tranzacții este semnificativă, atunci vânzarea poate genera un venit în avans ( $411/5121 = 472$  cu prețul fără TVA și  $411/5121 = 4427$  cu taxa colectată), urmat de  $472 = 704$ , la prestarea efectivă sau la expirarea termenului.

În cazul bonurilor de valoare pentru carburanți auto, biletelor de călătorie, biletelor la spectacole și al altor vouchere cu scop unic similare, care acoperă integral contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate, se aplică prevederile aferente cartelelor preplătite.

#### 4.11.6. TVA la încasare

O promisiune de campanie electorală s-a concretizat, în 2012, în introducerea în Codul fiscal, cu aplicare de la începutul lui 2013, a unui mecanism numit *TVA la încasare*. După cum îi spune și numele, acest mecanism își propune să ajute întreprinzătorii în sensul că le permite să colecteze taxa aferentă vânzărilor mai aproape de momentul încasării și să evite astfel unele probleme de trezorerie. Ca de obicei, însă, inițiatorii au studiat mai puțin impactul concret al acestui mecanism asupra cumpărătorilor și asupra sistemului de evidențe al participanților la tranzacții supuse acestui regim.

Aplicarea inițială a mecanismului TVA „la încasare” nu a fost opțională, ci obligatorie pentru firmele eligibile. Din fericire, începând cu 1.01.2014, regimul devine opțional. Principala condiție de îndeplinit pentru a se încadra în această



categorie de firme este nedepășirea plafonului de 5.000.000 lei (valabil în perioada 1 martie – 31 decembrie 2026) și de 5.500.000 lei (valabil începând cu 1 ianuarie 2027)<sup>114</sup> pe an venituri din livrarea de bunuri și prestarea de servicii taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, precum și din operațiuni rezultate din tranzacții pentru care locul livrării/prestării este în străinătate. Persoana impozabilă care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare este obligată să aplice sistemul respectiv cel puțin până la sfârșitul anului calendaristic în care a optat pentru aplicarea sistemului, cu excepția situației în care în cursul aceluiași an cifra de afaceri depășește plafonul lei, caz în care sistemul se aplică până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit.

Prin „încasare”, legea fiscală înțelege orice modalitate prin care furnizorul/prestatorul obține contrapartida pentru aceste operațiuni de la beneficiarul său sau de la un terț, precum plata în bani, plata în natură, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea unor instrumente de plată.

În cazul încasării parțiale a facturilor, sumele încasate se consideră a cuprinde și TVA, deci taxa colectată se stabilește înmulțind suma încasată cu cota recalculată de TVA: 21/121 sau 11/111.

Pe facturile emise de persoanele care aplică sistemul TVA la încasare este obligatorie mențiunea „TVA la încasare”, cu excepția operațiunilor pentru care persoanele respective au obligația să aplice regulile generale de exigibilitate.

Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare. Aceste reguli nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă.

Tehnic, amânarea exigibilității TVA până la încasare se realizează prin utilizarea contului 4428 *TVA neexigibilă*, atât la vânzător, cât și la cumpărător.

**Exemplu:** Firma A a optat pentru mecanismul TVA la încasare și, pe 14 iulie, facturează servicii unui client – firma B – la preț fără TVA de 2.500 lei, TVA 21%. Pe 22 iulie, apare în extrasul de cont încasarea a 800 lei din creanța lui A față de B. Pe 31 iulie, A îi acordă lui B o reducere comercială în valoare totală de 100 lei (inclusiv TVA), iar pe 7 august încasează diferența de 2.125 lei. Pentru contabilizare, avem:

| La furnizorul A            |   |        |          | La clientul B           |   |        |          |
|----------------------------|---|--------|----------|-------------------------|---|--------|----------|
| - livrarea de pe 14 iulie: |   |        |          | - recepția serviciilor: |   |        |          |
| 4111                       | = | %      | 3.025,00 | %                       | = | 401    | 3.025,00 |
|                            |   | 704    | 2.500,00 |                         |   | 628    | 2.500,00 |
|                            |   | 4428.7 | 525,00   |                         |   | 4428.6 | 525,00   |

<sup>114</sup> În perioada 1.01.2021 – 28.02.2026, plafonul a fost de 4.500.000 lei, în timp ce, până la 31.12.2020, plafonul era de 2.250.000 lei.



|                                                                                                                                                                                                       |   |               |                                                                               |   |               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---------------|-------------------------------------------------------------------------------|---|---------------|
| - încasarea parțială:                                                                                                                                                                                 |   |               | - plata parțială de pe 22 iulie:                                              |   |               |
| 5121                                                                                                                                                                                                  | = | 4111 800,00   | 401                                                                           | = | 5121 800,00   |
| - colectarea taxei aferente încasării parțiale $21/121 \times 800$ :                                                                                                                                  |   |               | - deducerea taxei aferente plății parțiale: $800 \times 21/121 = 138,84$ lei: |   |               |
| 4428.7                                                                                                                                                                                                | = | 4427 138,84   | 4426                                                                          | = | 4428.6 138,84 |
| - reducerea acordată pe 31 iulie, 100 lei, din care TVA $100 \times 21/121 = 17,36$ lei:                                                                                                              |   |               | - primirea reducerii, pe factura din 31 iulie:                                |   |               |
| 4111                                                                                                                                                                                                  | = | % -100,00     | %                                                                             | = | 401 -100,00   |
|                                                                                                                                                                                                       |   | 709 -82,64    |                                                                               |   | 609 -82,64    |
|                                                                                                                                                                                                       |   | 4428.7 -17,36 |                                                                               |   | 4428.6 -17,36 |
| După reducere, soldul creanței (4111)/ datoriei (401) ajunge la $3.025,00 - 800,00 - 100,00 = 2.125,00$ lei, iar soldul lui 4428.7, respectiv 4428.6, este de $525,00 - 138,16 - 17,36 = 368,80$ lei. |   |               |                                                                               |   |               |
| - încasarea restului de 2.125,00 lei, pe 7 august:                                                                                                                                                    |   |               | - plata diferenței de 2.125 lei, pe 7 august:                                 |   |               |
| 5121                                                                                                                                                                                                  | = | 4111 2.125,00 | 401                                                                           | = | 5121 2.125,00 |
| - colectarea taxei aferente încasării de 2.125 lei:                                                                                                                                                   |   |               | - deducerea taxei aferente ultimei plăți: $2.125 \times 21/121 = 368,80$ lei: |   |               |
| 4428.7                                                                                                                                                                                                | = | 4427 368,80   | 4426                                                                          | = | 4428.6 368,80 |

Aplicarea acestui mecanism poate aduce unele avantaje firmei vânzătoare, în sensul amânării plății unei părți din TVA, dar creează costuri administrative suplimentare pentru ambele firme și, mai ales, amână deducerea taxei pentru cumpărătorul persoană impozabilă, ceea ce face ca avantajul unuia să poată deveni dezavantaj pentru celălalt. Doar atunci când cumpărătorul nu este persoană impozabilă și nu are de dedus taxa, avantajul furnizorului care a optat pentru TVA la încasare devine clar, în termeni de fluxuri de trezorerie.

#### 4.11.7. Folosirea contului de taxă neexigibilă în cazul contabilizării mărfurilor în 371 la prețul de vânzare inclusiv TVA

Adăugăm această temă la subcapitolul privind exigibilitatea TVA doar pentru că norma contabilă sugerează folosirea contului 4428, pentru a reflecta taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de vânzare al unor mărfuri în stoc, în condițiile aplicării metodei de evidență global-valorică pentru mărfurile respective. Vom vedea că folosirea lui 4428 este utilă atunci când firma are mărfuri pentru care se aplică cote diferite de TVA.

Pentru început, trebuie să lămurim o confuzie – în discuțiile contabililor și chiar în unele lucrări de contabilitate, evaluarea mărfurilor în 371 la preț inclusiv TVA – specifică metodei global-valorice – este desemnată uneori drept *metoda prețului cu amănuntul*. Nici vorbă! Conform OMFP 1802/2014, **metoda prețului cu amănuntul** se folosește pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, cu marje similare și cărora nu este practic să li se aplice altă metodă. În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al



stocurilor. Din această descriere, putem considera că metoda se aplică la magazinele mari, cu *articole numeroase și mișcare rapidă*. Or, este greu de presupus că astfel de magazine nu au un sistem de evidență cantitativă a ieșirilor de mărfuri, astfel încât să fie nevoite să aplice global-valorica! Dimpotrivă, la fiecare vânzare din aceste magazine, se scanează – într-un fel sau altul – codurile bunurilor vândute, astfel încât baza de date cu stocurile rămase este actualizată în timp real. În plus, la aceste magazine, prețurile pot fi modificate de mai multe ori pe zi la același articol, așa încât evidența pe preț de vânzare ar deveni imposibilă. Mai trebuie spus că această metodă merge foarte bine atunci când contabilitate financiară a mărfurilor se ține în inventarul intermitent. Concret, reținem că în 371 evaluarea mărfurilor se face la cost de achiziție și algoritmul se poate rezuma după cum urmează:

- la închiderea lunii, se știe – din baza de date – cantitățile existente din fiecare articol de marfă și, din aceeași bază de date, se știe prețul de vânzare unitar pe fiecare articol;
- se calculează valoarea la preț de vânzare inclusiv TVA pentru fiecare articol și se împarte această valoare la 1,21, respectiv la 1,11, în funcție de cota de TVA aplicabilă (prezentă și ea în baza de date); astfel se obține, pentru fiecare articol, valoarea la preț de vânzare fără TVA a mărfii rămase în stoc;
- se grupează articolele pe cote similare de marjă, se adună valorile la preț fără TVA pe fiecare astfel de categorie de mărfuri cu marje similare;
- din totalurile valorice pe categorii de marje similare se scade procentul de marjă aplicat totalurilor respective și se obține o bună aproximare a costului de achiziție pe categorii a mărfurilor pe categorii de marje similare;
- costul de achiziție aproximat anterior este soldul final al contului de marfă și se contabilizează, conform inventarului intermitent 371 = 607;
- specific inventarului intermitent este ca suma cu care s-a descărcat gestiunea, adică indicatorul numit costul mărfurilor vândute (rulajul creditor al lui 371 egal cu rulajul debitor net al lui 607), să se determine indirect, astfel: rulaj creditor 371 = sold inițial 371 (cunoscut de la sfârșitul lunii precedente) + rulaj debitor 371 (cunoscut din recepții) – sold final 371 (calculat mai sus).

Revenind la evaluarea mărfurilor în 371 la preț de vânzare inclusiv TVA, trebuie să găsim un argument care să o justifice. Utilizarea metodei global-valorice este necesară acolo unde nu se poate face evidență cantitativă a stocurilor de mărfuri sau de ambalaje. Evidența cantitativă este, uneori, imposibilă datorită faptului că firma nu are un sistem de identificare cantitativă a vânzărilor: coduri bară, coduri simple, QR code etc. În aceste condiții, singura informație relevantă despre vânzări o reprezintă suma încasată, adică prețul de vânzare inclusiv TVA al mărfurilor vândute<sup>115</sup>. Pentru ca relația *Sold final = Sold inițial + Intrări – Ieșiri*

<sup>115</sup> Preluăm raționamentele prezentate deja în Istrate (2016), pp. 230-231.



să aibă sens pentru contul 371, toți cei patru termeni ai formulei trebuie exprimați în aceeași unitate de măsură. Cum, pentru ieșiri (vânzări) nu cunoaștem decât prețul de vânzare inclusiv TVA, suntem obligați ca și ceilalți trei termeni să fie exprimați tot în prețuri de vânzare inclusiv TVA. Deci, la recepția mărfurilor, trebuie să stabilim prețul acestora de vânzare, ceea ce introduce o anumită rigiditate în gestiunea mărfurilor respective. Dacă, de exemplu, vrem să schimbăm prețul de vânzare pentru unele mărfuri, trebuie să facem inventariere, proces-verbal de modificare de preț, contabilizarea diferenței. În orice caz, reținem că lipsa evidenței cantitative a ieșirilor ne obligă la aplicarea metodei global-valorice și, deci a evaluării mărfurilor în 371 la preț de vânzare inclusiv TVA. Rămâne întrebarea care se poate deduce din titlul acestui subcapitol: este necesară folosirea lui 4428? Răspunsul este afirmativ, acolo unde firma aplică mai multe cote de TVA pentru mărfurile pe care le vinde. Ponderile mărfurilor cu cote de TVA diferite, calculate atât în preț de vânzare inclusiv TVA, cât și în cost de achiziție, fac necesară eliminarea taxei pe valoarea adăugată din acest preț de vânzare, atunci când se calculează coeficientul de repartizare și când se aproximează cheltuiala din 607 (costul mărfurilor vândute).

Metoda în care folosim un cont de diferențe de preț (indiferent că-i 308, 348 sau 378) este o metodă de costuri prestabilite<sup>116</sup>. În acest caz precis, costul este prestabilit la nivelul prețului de vânzare inclusiv TVA. Spre deosebire de celelalte cazuri de aplicare a acestei metode (materii prime și materiale, produse diverse, ambalaje), intervine particularitatea eliminării TVA din prețul de vânzare când se fac calculele necesare descărcării gestiunii. Dacă am încerca folosirea doar a contului 378 pentru a contabiliza toată diferența dintre costul prestabilit (prețul de vânzare inclusiv TVA) și costul efectiv, ar apărea unele mici diferențe cauzate tocmai de cotele diferite de TVA incluse în prețurile de vânzare ale mărfurilor din magazin. Dacă se aplică o singură cotă de TVA, calculele nu sunt deloc afectate (poate ceva diferențe nesemnificative din rotunjiri) dacă se folosește sau nu 4428.

**Exemplu:** *O singură cotă de TVA la mărfurile din magazin.* Simplificăm extrem de mult, considerând câteva operațiuni simple și punând în paralel soluția impusă de OMFP 1802/2014 (cu folosirea lui 4428.8) versus soluția cu toată diferența în 378. Soldul inițial al mărfurilor în magazin, evaluate în 371 la preț de vânzare inclusiv TVA este de 14.520 lei, toate cu TVA 21%; celelalte solduri inițiale sunt de 2.000 lei pentru 378 și de 2.520 lei pentru 4428.8 (în varianta nefolosirii lui 4428.8, soldul lui 378 este de 4.520 lei). Considerăm că, în cursul lunii au loc două achiziții de mărfuri: una la cost de achiziție de 56.000 lei, TVA 21%, mărfuri pentru care adaosul propus de firmă este, în medie, de 28% și o a doua achiziție, cu mărfuri la cost de 39.500 lei, TVA tot 21%, pentru care intenția de adaos este, în medie, de 13%. În cursul lunii, s-a încasat din vânzarea de mărfuri, conform rapoartelor casei de marcat fiscale, suma de 105.360,39 lei, cu TVA în cotă de 21%.

<sup>116</sup> Am putea să-l folosim pe 378 drept cont de activ, cu sumele înregistrate sistematic în roșu (cu minus): nu s-ar schimba nimic din rezultatele calculelor.



Calculul și contabilizarea se pot prezenta astfel:

| Varianța cu 4428.8                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Varianța fără 4428                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - prima recepție, cu adaos 28% x 56.000 = 15.680 lei și TVA neexigibilă de 21% x (56.000 + 15.680) = 15.052,80 lei:<br>371 = % <u>86.732,80</u><br>401 56.000,00<br>378 15.680,00<br>4428.8 15.052,80                                                                                                           | - prima recepție, cu diferența dintre costul prestabilit și costul efectiv egală cu 86.732,80 - 56.000,00 = 30.732,80 lei:<br>371 = % <u>86.732,80</u><br>401 56.000,00<br>378 30.732,80                                                                                                            |
| - taxa deductibilă din factura furnizorului 21% x 56.000 lei:<br>4426 = 401 11.760,00                                                                                                                                                                                                                           | - taxa deductibilă din factura furnizorului 21% x 56.000 lei:<br>4426 = 401 11.760,00                                                                                                                                                                                                               |
| - a doua recepție, cu adaos 13% x 39.500 = 5.135 lei și TVA neexigibilă de 21% x (39.500 + 5.135) = 9.373,35 lei:<br>371 = % <u>54.008,35</u><br>401 39.500,00<br>378 5.135,00<br>4428.8 9.373,35                                                                                                               | - a doua recepție, cu diferența dintre costul prestabilit și costul efectiv egală cu 54.008,35 - 39.500,00 = 14.508,35 lei:<br>371 = % <u>54.008,35</u><br>401 39.500,00<br>378 14.508,35                                                                                                           |
| - taxa deductibilă din factura furnizorului 21% x 39.500:<br>4426 = 401 8.295,00                                                                                                                                                                                                                                | - taxa deductibilă din factura furnizorului 21% x 39.500:<br>4426 = 401 8.295,00                                                                                                                                                                                                                    |
| - încasarea din vânzare a sumei de 105.360,39 lei, pentru care taxa colectată este de 105.360,39 x 21/121 = 18.285,69 lei (diferența fiind venit din vânzare):<br>5311 = % <u>105.360,39</u><br>707 87.074,70<br>4427 18.285,69                                                                                 | - încasarea din vânzare a sumei de 105.360,39 lei, pentru care taxa colectată este de 105.360,39 x 21/121 = 18.285,69 lei (diferența fiind venit din vânzare):<br>5311 = % <u>105.360,39</u><br>707 87.074,70<br>4427 18.285,69                                                                     |
| - calculul coeficientului de repartizare a diferențelor de preț = (Sic378 + Rc378) / [(Sid371 - Sic4428.8) + (Rd371 - Rc4428.8)] = (2.000 + 20.815) / [14.520 - 2.520 + (140.741,15 - 24.426,15)] = 22.815 / (12.000 + 116.315,00) = 0,1778046.                                                                 | - calculul coeficientului de repartizare, fără nici un fel de artificiu privindu-l pe 4428.8, care nu intervine și, deci, nu se ia în considerare = (Sic378 + Rc378) / (Sid371 + Rd371) = (4.520 + 45.241,15) / (14.520,00 + 140.741,15) = 0,3204997.                                               |
| - descărcarea gestiunii, cu adaosul calculat aferent mărfurilor vândute egal cu 0,1778046 x (105.360,39 - 18.2584,69) = 15.482,28 lei și cu o cheltuială în 607 egală cu 103.618,55 - 16.544,14 - 15.482,23 = 71.592,18 lei:<br>% = 371 <u>105.360,39</u><br>4428.8 18.285,69<br>378 15.482,28<br>607 71.592,42 | - descărcarea gestiunii, cu diferența de preț aferentă mărfurilor vândute egală cu 0,3204997 x 105.360,39 = 33.767,97 lei și cu o cheltuială în 607 egală cu 105.360,39 - 33.767,97 = 71.592,42 lei, exact ca în varianta cu 4428.8:<br>% = 371 <u>105.360,39</u><br>378 33.767,97<br>607 71.592,42 |





Dacă în magazin se vând mărfuri diverse și la cote de TVA diferite, nu-l putem folosi doar pe 378 pentru a prelua toată diferența dintre prețul de vânzare inclusiv TVA și costul de achiziție. Calculele făcute în paralel pentru versiunea cu folosirea explicită a lui 4428.8 și fără folosirea lui ne conduc la diferențe la cheltuiala cu descărcarea gestiunii, diferențe justificate tocmai de ponderile diferite ale mărfurilor cu cote diferite de TVA.

#### 4.12. Baza de impozitare în cazul TVA

Regula generală stabilește că, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, baza de impozitare a TVA este reprezentată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni. Pentru *livrările către sine*, în cazul distribuirilor de bunuri către acționari și asociați, pentru transferurile între gestiuni situate în state membre diferite și considerate operațiuni impozabile, baza de calcul a TVA este dată de prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, costul stabilit la data livrării<sup>117</sup>. În cazul *prestărilor de servicii către sine*, baza de calcul o reprezintă suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii respective.

Pentru *schimburile de bunuri și de servicii* și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind **valoarea de piață** pentru respectiva livrare/prestare.

##### 4.12.1. Componente obligatorii ale bazei de calcul

În baza de impozitare **se cuprind** întotdeauna următoarele elemente:

- impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția TVA;
- cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

<sup>117</sup> Dacă bunurile care fac obiectul livrării către sine sunt active corporale fixe baza de calcul a TVA este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, precum și în cazul bunurilor de natură alimentară al căror termen de consum a expirat și care nu mai pot fi valorificate, fiind acordate gratuit unor organizații fără scop patrimonial, instituții publice sau unități de cult și structuri ale cultelor religioase recunoscute în România, care fac dovada că le vor acorda gratuit în scopuri sociale sau filantropice, baza de impozitare este zero.

Astfel, orice cheltuieli cu impozitele și taxele datorate de o persoană impozabilă în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, dacă nu sunt incluse în prețul bunurilor livrate ori al serviciilor prestate, ci sunt recuperate de la clienți prin refacturare, se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Normele de aplicare a Codului fiscal oferă următoarele exemple:

- în cazul închirierii unei clădiri, impozitul pe clădiri datorat de proprietarul clădirii se cuprinde în baza de impozitare a TVA, dacă operațiunea este taxabilă prin opțiune;
- ecotaxa datorată, chiar dacă nu este cuprinsă în prețul bunurilor livrate, ci este facturată separat, se cuprinde în baza impozabilă.

Cheltuielile accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat. Normele de aplicare a Codului fiscal ne oferă următoarele exemple:

1) Pentru prestarea unor servicii de consultanță, prestatorul stabilește cu beneficiarul său că acesta va suporta și cheltuielile cu deplasările consultantilor, respectiv transport, cazare, diurnă, alte cheltuieli; toate aceste cheltuieli sunt accesorii serviciului principal, respectiv cel de consultanță și se includ în baza de impozitare a acestuia. Contabilizarea s-ar putea face astfel (dacă prețul serviciului este de 3.000 lei, iar deplasarea se ridică la 500 lei):

|      |   |               |          |          |
|------|---|---------------|----------|----------|
| 4111 | = | %             | 4.235,00 | -        |
|      |   | 704.serviciu  |          | 3.000,00 |
|      |   | 704.transport |          | 500,00   |
|      |   | 4427          |          | 735,00   |

2) O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA încheie un contract pentru livrarea unor bunuri pe teritoriul României către o altă persoană impozabilă; toate cheltuielile de transport, asigurare pe timpul transportului, încărcare-descărcare, manipulare sunt în sarcina furnizorului, dar se recuperează de la client. Respectiv cheltuieli reprezintă cheltuieli accesorii livrării de bunuri, incluse în baza de impozitare a livrării, beneficiind de tratamentul fiscal al tranzacției principale. Contabilizarea s-ar putea prezenta astfel, pentru o livrare de produse 100.000 lei (cost 79.000 lei), la care se adaugă cheltuieli accesorii suportate de furnizor și refacturate, în sumă de 15.000 lei:

| <i>La furnizor (bunurile sunt produse)</i>               |   |     | <i>La client (bunurile sunt mărfuri)</i> |
|----------------------------------------------------------|---|-----|------------------------------------------|
| - contabilizarea facturilor pentru cheltuieli accesorii: |   |     |                                          |
| %                                                        | = | 401 | <u>18.150</u>                            |
| 624/628                                                  |   |     | 15.000                                   |
| 4426                                                     |   |     | 3.150                                    |



## Costel ISTRATE

|                                                                               |   |      |                        |      |               |
|-------------------------------------------------------------------------------|---|------|------------------------|------|---------------|
| - facturarea produselor, o dată cu<br>(re)facturarea cheltuielilor accesorii: |   |      | - recepția mărfurilor: |      |               |
| 4111                                                                          | = | %    | 139.150                | %    | = 401 139.150 |
|                                                                               |   | 701  | 100.000                | 371  | 115.000       |
|                                                                               |   | 704  | 15.000                 | 4426 | 24.150        |
|                                                                               |   | 4427 | 24.150                 |      |               |
| - descărcarea gestiunii:                                                      |   |      |                        |      |               |
| 711                                                                           | = | 345  | 79.000                 |      |               |

Cheltuielile cu transportul bunurilor livrate intracomunitar sau alte cheltuieli accesorii, cum sunt cele de asigurare sau de ambalare, se cuprind în baza impozabilă a livrării intracomunitare numai dacă, potrivit prevederilor contractuale, acestea cad în sarcina vânzătorului; altfel, ele se contabilizează direct de către cumpărător, ca parte a costului de achiziție al bunurilor și în conformitate cu regimul TVA specific: asigurarea este operațiune scutită cu drept de deducere, transportul se facturează în funcție de sediul sau domiciliul transportatorului și al beneficiarului.

#### 4.12.2. Subvențiile legate direct de prețul bunurilor

În cazul subvențiilor legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate și incluse în baza de calcul a TVA, sunt luate în considerare subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul UE sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat.

Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;
- b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile de mai sus, adică subvențiile acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.

**Exemplu:** Politica socială a autorităților prevede că anumite categorii de călători beneficiază de reduceri/scutiri la tarifele de transport<sup>118</sup>, în anumite condiții. Presupunem că prețul biletului de călătorie vândut unui astfel de beneficiar este de 150 lei, dar subvenționarea de către autorități face ca suma plătită de beneficiar să se ridice la doar 50 lei, plătiți imediat de călătorul respectiv. În contabilitatea transportatorului, putem avea:

- vânzarea biletului, cu încasarea directă a sumei 50 lei, din care TVA  $50 \times 21/121 = 8,68$  lei și cu reținerea justificărilor pentru acordarea reducerii:

|      |   |      |       |       |
|------|---|------|-------|-------|
| 5311 | = | %    | 50,00 | -     |
|      |   | 704  |       | 41,32 |
|      |   | 4427 |       | 8,68  |

- înregistrarea dreptului de a primi subvenția de la autoritățile publice (în realitate, solicitarea se face centralizat, pentru toate subvențiile de recuperat din perioada respectivă):  $150 - 50 = 100$  lei, din care TVA  $100 \times 21/121 = 17,36$  lei; având în vedere faptul că exigibilitatea taxei apare la încasarea acesteia de la autorități, punem taxa în 4428.7:

|     |   |        |        |       |
|-----|---|--------|--------|-------|
| 445 | = | %      | 100,00 | -     |
|     |   | 7411   |        | 82,64 |
|     |   | 4428.7 |        | 17,36 |

- încasarea subvenției de la bugetul autorității publice și colectarea taxei:

|        |   |      |        |        |
|--------|---|------|--------|--------|
| 5121   | = | 445  | 100,00 | 100,00 |
| 4428.7 | = | 4427 | 17,36  | 17,36  |

În practică, există și situații când prestatorii de servicii/ furnizorii de bunuri subvenționate consideră subvenția drept un venit de exploatare, contabilizat cu 411 = 704/701.

#### 4.12.3. Livrări/prestări către persoane afiliate

În cazul livrării de bunuri/prestării de servicii către un beneficiar persoană afiliată furnizorului/prestatorului, baza de impozitare este considerată **valoarea de piață** în următoarele situații:

- atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere;
- atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere și livrarea sau prestarea este scutită;

<sup>118</sup> Un exemplu de firmă de transport implicată în astfel de tranzacții este CFR Călători, care, în situațiile financiare pe 2024 (<https://www.cfrcalatori.ro/wp-content/uploads/2025/05/SITUATII-FINANCIARE-2024-9-MB-final-pt-site.pdf>, consultat pe 27 februarie 2026) raportează o cifră de afaceri pe 2024 de 3.486.819.881 lei, din care subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri 2.135.338.216 lei (61,24%). O altă firmă ai cărei clienți beneficiază de reduceri finanțate de diverse bugete o reprezintă CTP Iași: pentru 2024, subvenția raportată în contul de profit și pierdere ([https://www.sctpiasi.ro/uploads/editor-files/2025/interes%20public/rapoarte%202025/V\\_Situatii\\_financiare\\_la\\_31\\_12.2024.pdf](https://www.sctpiasi.ro/uploads/editor-files/2025/interes%20public/rapoarte%202025/V_Situatii_financiare_la_31_12.2024.pdf), consultat pe 27 februarie 2026) este de 103.864.412 lei, reprezentând 41,11% din cifra de afaceri).



- atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere.

În acest context, **valoare de piață** înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru unde are loc livrarea sau prestarea supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoare de piață înseamnă:

- pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare ori, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;
- pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

Dacă vânzătorul este persoană impozabilă, iar cumpărătorul are drept integral de deducere, baza de calcul a TVA nu este foarte importantă, atunci când suma colectată de furnizor este dedusă integral de cumpărător. Dacă, dimpotrivă, cumpărătorul nu are drept integral de deducere, autoritatea fiscală va beneficia de diferența dintre taxa colectată de furnizor (mai mare) și taxa dedusă de cumpărător (mai mică).

**Exemplu:** Prestarea de servicii dintre două persoane afiliate se face la prețul de 10.000 lei, în condițiile unei valori de piață de 13.000 lei. Cumpărătorul este persoană impozabilă cu regim mixt, adică derulează atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, iar achiziția nu poate fi identificată ca fiind destinată precis vreuneia din cele două categorii, ceea ce înseamnă că deducerea se face pe bază de pro-rată, pe care o presupunem de 66%.

| <i>La firma furnizoare</i>                                                                                                                                                                                                |   |      |               | <i>La firma cumpărătoare</i>                                     |   |     |               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|---------------|------------------------------------------------------------------|---|-----|---------------|
| - facturarea serviciului, cu 10.000 lei și TVA 21%:                                                                                                                                                                       |   |      |               | - recepția serviciului <sup>119</sup> :                          |   |     |               |
| 4111                                                                                                                                                                                                                      | = | %    | <u>12.100</u> | %                                                                | = | 401 | <u>12.100</u> |
|                                                                                                                                                                                                                           |   | 704  | 10.000        | 628                                                              |   |     | 10.000        |
|                                                                                                                                                                                                                           |   | 4427 | 2.100         | 4426.3                                                           |   |     | 2.100         |
| - corectarea taxei, atunci când se constată că valoarea de piață este mai mare decât contrapartida: $21\% \times (13.000 - 10.000) = 630$ lei (presupunem că se solicită taxa suplimentară de la client <sup>120</sup> ): |   |      |               | - corectarea taxei, prin înregistrarea suplimentului de 630 lei: |   |     |               |
| 4111                                                                                                                                                                                                                      | = | 4427 | 630           | 4426.3                                                           | = | 401 | 630           |

<sup>119</sup> Punem în analiticul 4426.3 taxa aferentă achizițiilor pentru care nu știm, la recepție, dacă sunt destinate exclusiv operațiunilor care dau drept de deducere sau celor care nu dau drept de deducere.

<sup>120</sup> Alternativa ar fi trecerea taxei suplimentare pe cheltuieli (635).

Pe ansamblu, persoana afiliată vânzătoare colectează taxă de 2.730 lei, în timp ce persoana afiliată cumpărătoare deduce doar  $66\% \times 2.730 = 1.801,80$  lei. Altfel spus, cumpărătorul trece pe cheltuieli ( $635 = 4426,3$ ) suma de  $34\% \times 2.730 = 928,20$  lei și nu  $34\% \times 2.100 = 714$  lei.

#### 4.12.4. Elemente care nu se cuprind în baza de calcul a TVA

Codul fiscal stabilește că în baza de impozitare **nu se cuprind** următoarele:

- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;
- sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;
- dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;
- valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare;
- sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.

##### 4.12.4.1. Reducerile de preț acordate la data exigibilității taxei

Rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu intră în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau a unei livrări. În acest scop, în factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie cu semnul minus suma cu care este redusă baza impozabilă. Taxa pe valoarea adăugată finală se aplică asupra diferenței rezultate. Dacă în factură apar livrări de bunuri/prestări de servicii cu mai mult de o cotă de TVA, atunci reducerea se repartizează, în principiu, pe fiecare cotă.

**Exemplu:** Furnizorul livrează clientului mărfuri la preț de vânzare total fără TVA de 10.000 lei, din care 4.500 cu TVA 21% și 5.500 cu TVA 11%. Pe aceeași factură, furnizorul acordă o reducere procentuală de 5%. Calculele pentru stabilirea TVA colectată de trecut în factură sunt:

| Poziția (pe cote de TVA) | Preț de vânzare  | Reducere (5%) | Baza de calcul a TVA | TVA             |
|--------------------------|------------------|---------------|----------------------|-----------------|
| 0                        | 1                | 2             | 3 = 1 - 2            | 4 = 3 x cota    |
| 1 (21%)                  | 4.500,00         | 225,00        | 4.275,00             | 897,75          |
| 2 (11%)                  | 5.500,00         | 275,00        | 5.225,00             | 574,75          |
| <b>Total</b>             | <b>10.000,00</b> | <b>500,00</b> | <b>9.500,00</b>      | <b>1.472,50</b> |



Taxa colectată de furnizor în 4427 și dedusă de client prin contabilizarea inițială în 4426 este de 1.472,50 lei, înregistrările fiind cele obișnuite pentru vânzări, respectiv cumpărări.

Uneori, reducerile acordate pe factură nu se referă neapărat la vânzarea cumpărarea bunurilor din factura respectivă. Am arătat, mai sus, la subcapitolul 3.3.8., cum se poate interpreta o astfel de situație.

#### 4.12.4.2. Reduceri acordate pe bază de cupoane valorice

În cazul reducerilor de preț acordate consumatorului final pe bază de cupoane valorice de către producătorii/distribuitorii de bunuri în cadrul unor campanii promoționale, se consideră că aceste reduceri sunt acordate și în beneficiul comercianților care au acceptat aceste cupoane valorice de la consumatorii finali, chiar dacă în circuitul acestor bunuri de la producători/distribuitori la comercianți s-au interpus unul sau mai mulți intermediari cumpărători-revânzători. Cupoanele valorice trebuie să conțină minimum următoarele elemente:

- a) numele producătorului/distribuitorului care acordă reducerea de preț în scopuri promoționale;
- b) produsul pentru care se face promoția;
- c) valoarea reducerii acordate, în sumă globală, inclusiv taxa aferentă reducerii, fără a fi menționată distinct în cupon;
- d) termenul de valabilitate a cuponului;
- e) mențiunea potrivit căreia cupoanele pot fi utilizate numai în magazinele agreate în desfășurarea promoției în cauză;
- f) instrucțiunile privind utilizarea acestor cupoane;
- g) denumirea societății specializate în administrarea cupoanelor valorice, dacă este cazul.

**Exemplu: a)** Firma care acordă cupoane are magazine proprii. Producătorul de bunuri lansează o campanie de promovare a bunurilor proprii, oferind cupoane valorice consumatorilor finali care îndeplinesc anumite condiții. Considerăm că producătorul are magazine proprii, în perioada de acordare a acestor cupoane (de la 1 la 31 iulie), s-au distribuit cupoane în valoare nominală de 10.000 lei, această sumă incluzând și TVA. Cupoanele devin valabile pentru cumpărăturile efectuate de consumatori începând cu 1 august și până la 15 august, dată după care expiră și nu mai sunt valabile.

În contabilitatea producătorului, acordarea cupoanelor în luna iulie, dacă nu se face prin identificarea nominală a cumpărătorilor, generează o obligație: de a acorda reduceri într-o perioadă următoare. Cupoanele se acordă celor care cumpără de la firmă, în iulie, deci veniturile aferente vânzărilor pentru care s-au oferit cupoanele se recunosc în luna iulie. În aceeași lună ar trebui să se contabilizeze și obligația de a acorda reducere prin cupoane, prin intermediul unui provizion, având în vedere că există unele incertitudini cu privire la exercitarea completă a drepturilor aferente cupoanelor. Producătorul va contabiliza:

- vânzarea produselor/mărfurilor pentru care se acordă cupoane, la preț fără TVA de 110.000 lei, din care 80.000 cu TVA 21% și 30.000 cu TVA 11%; prețurile inclusiv TVA sunt de  $(80.000 + 16.800) + (30.000 + 3.300) = 96.800 + 33.300 = 130.100$  lei;

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|           |   |                      |         |                        |
|-----------|---|----------------------|---------|------------------------|
| 5311/4111 | = | %<br>701/707<br>4427 | 130.100 | -<br>110.000<br>20.100 |
|-----------|---|----------------------|---------|------------------------|

- descărcarea gestiunii:

|     |   |     |      |      |
|-----|---|-----|------|------|
| 607 | = | 371 | cost | cost |
| 711 | = | 345 | cost | cost |

- provizionul aferent cupoanelor acordate: valoarea nominală a acestora cuprinde și TVA, or cheltuiala cu provizionul se pune față în față cu un venit, deci trebuie exclusă TVA; presupunem că ponderea pe cote este aceeași ca la vânzări, deci sumele aferente cotelor sunt de  $10.000 \times 96.800 / 130.100 = 7.440,43$  lei, respectiv  $10.000 \times 33.300 / 130.100 = 2.559,57$  lei; deci valoarea fără TVA a reducerii probabile din cupoane este de  $7.440,43 / 1,21 + 2.559,57 / 1,11 = 6.149,12 + 2.305,92 = 8.455,03$  lei:

|      |   |              |          |          |
|------|---|--------------|----------|----------|
| 6812 | = | 1518.cupoane | 8.405,03 | 8.405,03 |
|------|---|--------------|----------|----------|

Amintindu-ne de lista provizioanelor recunoscute fiscal, vedem că acesta nu apare ca deductibil, deci va fi o cheltuială nedeductibilă, dacă firma este plătitoare de impozit pe profit.

În perioada 1-15 august, presupunem că s-au acordat reduceri prin primirea de cupoane a căror valoare nominală a fost de 9.000 lei, restul fiind considerate expirate. Vânzările către consumatori s-au înregistrat în mod obișnuit, la valoarea netă de plată din factură/bon fiscal, chiar dacă aceasta a fost zero. În același timp, s-a anulat provizionul constituit anterior (pe venituri neimpozabile):

|              |   |      |          |          |
|--------------|---|------|----------|----------|
| 1518.cupoane | = | 7812 | 8.405,03 | 8.405,03 |
|--------------|---|------|----------|----------|

Este posibil ca, pentru simplificare și invocând principiul pragului de semnificație, să nu se recunoască provizionul, având în vedere faptul că se constituie în interiorul aceluiași trimestru, ca perioadă de raportare fiscală și, eventual, contabilă.

**b) Dacă producătorul nu are magazine proprii, ci vinde prin comercianți diverși, care vor primi cupoanele în numele producătorului, situația se poate rezuma astfel:**

- producătorul constituie provizioane pentru cupoanele ajunse la consumatorii finali, în perioada când efectuează vânzările eligibile către comercianți, o dată cu recunoașterea veniturilor aferente;

- comerciantul acceptă cupoanele acordând el reducerea, pe bonul fiscal;

- comerciantul decontează reducerea în relația cu producătorul, acesta din urmă emițând o factură în roșu către comerciant, cu valoarea cupoanelor decontate de acesta, pe cote de TVA. Dacă valoarea inclusiv TVA cupoanelor decontate efectiv este de 9.000 lei (și ponderile vânzărilor pe cote de TVA sunt la fel ca mai sus), atunci, producătorul și comerciantul vor contabiliza această din urmă decontare astfel:

| La producător |   |      |           | La comerciant |   |      |           |
|---------------|---|------|-----------|---------------|---|------|-----------|
| 4111          | = | %    | -9.000,00 | %             | = | 401  | -9.000,00 |
|               |   | 709  | -7.609,53 |               |   | 609  | -7.609,53 |
|               |   | 4427 | -1.390,47 |               |   | 4426 | -1.390,47 |
| 1512          | = | 7812 | 8.405,03  |               |   |      |           |



#### 4.12.4.3. Programe de fidelizare

Reglementarea contabilă românească de detaliu (OMFP 1802/2014) stabilește că, dacă vânzătorul acordă puncte cadou clienților care îndeplinesc anumite condiții și dacă aceste puncte se pot concretiza în reduceri viitoare, atunci contabilizarea lor se face ținând cont de două situații posibile:

- dacă programul de fidelizare, în virtutea căruia se acordă punctele, permite cunoașterea în orice moment, a valorii punctelor cadou, a termenelor de expirare a valabilității, valoarea punctelor cadou consumate de client și valoarea punctelor rămase de onorat, atunci contabilizarea valorii punctelor se face ca venituri în avans (472);
- dacă programul de fidelizare nu este însoțit de un sistem de evidență nominală a punctelor cadou acordate, atunci contabilizarea obligației de a onora punctele respective se face printr-un provizion, ca în exemplul de la punctul precedent.

**Exemplu:** Firma gestionează un lanț de farmacii care oferă clienților carduri care le dau acces la reduceri imediat sau la reduceri ulterioare cumulate. Presupunem că un client cumpără cu numerar medicamente de 500,00 lei (costul este de 350 lei), din care TVA 49,55 lei (11%) și are posibilitatea de a opta pentru o reducere imediată de 10 lei sau pentru încărcarea acesteia într-un cont la care clientul are acces cu cardul primit de la farmacie. Peste 2 săptămâni, clientul revine și cumpără medicamente de 10 lei (cost 6,5 lei), din care TVA 0,99 lei. Contabilizăm în varianta în care programul de fidelizare permite gestiunea nominală a punctelor cadou, pe două variante: a) clientul optează ca reducerea să fie ulterioară și b) clientul optează să folosească imediat reducerea:

| <b>a) Clientul acumulează punctele în contul de card, în vederea folosirii lor ulterioare</b>                                                                                                    |   |      |        | <b>b) Clientul consumă imediat reducerea cordată de farmacie</b>                                                                                                         |   |      |        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|--------|
| - vânzarea medicamentelor, cu încasarea sumei de 500 lei (din care TVA 49,55 lei); știm că este foarte probabil să acordăm reducere viitoare de $10/1,11 = 9,01$ lei:                            |   |      |        | - vânzarea medicamentelor de 500 lei, cu acordarea imediată a reducerii de 10 lei și, deci, cu încasarea sumei de 490 lei, din care TVA $490 \times 11/111 = 40,46$ lei: |   |      |        |
| 5311                                                                                                                                                                                             | = | %    | 500,00 | 5311                                                                                                                                                                     | = | %    | 490,00 |
|                                                                                                                                                                                                  |   | 707  | 441,44 |                                                                                                                                                                          |   | 707  | 441,44 |
|                                                                                                                                                                                                  |   | 472  | 9,01   |                                                                                                                                                                          |   | 4427 | 48,56  |
|                                                                                                                                                                                                  |   | 4427 | 49,55  | - descărcarea gestiunii:                                                                                                                                                 |   |      |        |
| 607                                                                                                                                                                                              | = | 371  | 350,00 | 607                                                                                                                                                                      | = | 371  | 350,00 |
| În ambele variante, venitul și cheltuiala sunt identice.                                                                                                                                         |   |      |        |                                                                                                                                                                          |   |      |        |
| - vânzarea ulterioară de medicamente pentru 10 lei, plătiți integral cu punctele acumulate pe card; farmacia nu încasează nimic, dar va descărca gestiunea pe cheltuieli și îi trebuie un venit: |   |      |        | - la vânzarea ulterioară de 10 lei, clientul nu mai dispune de puncte, deci plătește efectiv cei 10 lei, din care TVA $10 \times 11/111 = 0,99$ lei:                     |   |      |        |
| 472                                                                                                                                                                                              | = | 707  | 9,01   | 5311                                                                                                                                                                     | = | %    | 10,00  |
|                                                                                                                                                                                                  |   |      |        |                                                                                                                                                                          |   | 707  | 9,01   |
| - descărcarea gestiunii:                                                                                                                                                                         |   |      |        |                                                                                                                                                                          |   | 4427 | 0,99   |



|     |   |     |      |                          |
|-----|---|-----|------|--------------------------|
| 607 | = | 371 | 6,50 | - descărcarea gestiunii: |
|     |   |     |      | 607 = 371 6,50           |

Și la această vânzare ulterioară, venitul și cheltuiala sunt la același nivel, indiferent de mecanismul folosit pentru acordarea reducerii din punctele aferente programului de fidelizare.

#### 4.12.4.4. Refacturarea de cheltuieli

Conform normelor de aplicare a Codului fiscal, în cazul refacturării de cheltuieli, se aplică, de regulă, structura de comisionar<sup>121</sup>. Se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;
- persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

Dacă persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor refacturate. În cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile. Se consideră că, la aplicarea structurii de comisionar, exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii de refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrării/prestării refacturate.

Putem considera că cea mai frecventă situație în care intervine refacturarea se referă la operațiunile de închiriere de spații, atunci când închirietorul facturează chirie și refacturează diverse servicii de utilități. De altfel, în nomenclatorul de aplicare a Codului fiscal, se prezintă un exemplu explicit în acest sens. Preluăm integral acest exemplu, cu explicații cu tot, adăugând două propuneri de contabilizare a refacturării.

**Exemplu: a) Chirie și utilități refacturate.** Firma derulează operațiuni imobiliare și are încheiate contracte de închiriere pentru spații dintr-o clădire. În cadrul acestei activități, ea refacturează prestații care cuprind, pe de o parte, furnizarea anumitor utilități (electricitate, încălzire și apă), precum și, pe de altă parte, colectarea deșeurilor, serviciile de curățenie în spațiile comune ale imobilului, transferând chiriei costurile suportate pentru cumpărarea acestor bunuri și servicii de la terți furnizori.

<sup>121</sup> Această regulă nu este valabilă dacă refacturarea se referă la cheltuieli cu impozite și taxe sau la cheltuieli accesorii care cad în sarcina furnizorului în legătură cu operațiunile pe care le-a realizat, fiind recuperate de la clienți.



Pentru corecta încadrare a operațiunii din punct de vedere al TVA, trebuie să se verifice în cadrul fiecărei închirieri dacă, în ceea ce privește utilitățile, chiriașul are libertatea să decidă în privința consumului său în cantitatea dorită. Astfel, în măsura în care chiriașul are posibilitatea să își aleagă prestatorii și/sau modalitățile de utilizare a bunurilor sau a serviciilor în cauză, prestațiile care privesc aceste bunuri sau servicii pot, în principiu, să fie considerate distincte de închiriere. În special, dacă chiriașul poate să decidă în legătură cu consumul de apă, de electricitate sau de energie pentru încălzire, care poate fi verificat prin montarea unor contoare individuale și facturat în funcție de consumul respectiv, prestațiile privind aceste bunuri sau servicii pot, în principiu, să fie considerate distincte de închiriere. În ceea ce privește serviciul de curățenie a părților comune a bunului imobil, acestea trebuie să fie considerate distincte de închiriere dacă pot fi organizate de fiecare chiriaș individual sau de chiriași în mod colectiv și dacă în toate cazurile facturile adresate chiriașului menționează furnizarea acestor bunuri și prestarea acestor servicii în rubrici diferite de chirie. În ceea ce privește colectarea deșeurilor, dacă chiriașul poate alege prestatorul sau poate încheia un contract direct cu acesta, chiar dacă, pentru motive care țin de facilitare, nu își exercită această alegere sau această posibilitate, ci obține această prestație de la operatorul desemnat de locator pe baza unui contract încheiat între aceștia din urmă, această împrejurare constituie un indiciu în favoarea existenței unei prestații distincte de închiriere. În toate situațiile în care livrările/prestările sunt distincte de serviciul de închiriere, locatorul aplică structura de comisionar, aplicând regimul fiscal adecvat pentru fiecare livrare/prestare în parte, în funcție de natura acestora.

Presupunem că, din contractul de închiriere cu clientul C rezultă că se îndeplinesc criteriile pentru ca refacturarea să se încadreze în structura de comisionar. Durata contractuală este de 36 luni și, pentru stimularea vânzărilor, proprietarul oferă chiriașului 3 luni gratuite: a patra, a 18-a și a 35-a. Chiria lunară negociată este de 1.500 lei și, în plus, se refacturează energia, apa, încălzirea și salubritatea, toate distincte de închiriere și pentru care proprietarul nu face decât să repartizeze sumele găsite în facturile primite, pe numele lui, de la furnizorii de utilități. Pe prima lună, factura totală de energie (electrică, gaz și încălzire) este de 10.000 lei (din care, pentru clientul C, 200 lei), plus TVA 21%, iar factura de la servicii de salubritate se ridică la 4.000 lei (din care, pentru clientul C, 80 lei), plus TVA 21%. Înainte de a contabiliza refacturarea și în condițiile în care proprietarul a optat pentru ca operațiunea să fie taxabilă, este necesar să stabilim cât este venitul lunar din chirie, știind că se acordă stimulente chiriașului – cele trei luni gratuite. OMFP 1802/2014 ne obligă, în virtutea principiului contabilității de angajamente, să recunoaștem venit în fiecare din cele 36 de luni, indiferent cât apare pe factura emisă chiriașului. Optăm pentru repartizarea liniară a venitului – ce mai simplă variantă – așa încât venitul total de  $1.500 \times (36 - 3) = 1.500 \times 33 = 49.500$  lei se împarte la 36 luni, rezultând un venit liniar de  $49.500 / 36 = 1.375$  lei/lună. Pentru contabilizare, propunem două variante: a) utilitățile sunt recunoscute de închirietor integral pe cheltuieli, refacturarea făcându-se prin contabilizarea de venituri echivalente și b) considerăm închirietorul ca pe un intermediar și nu punem sumele refacturate nici la cheltuieli, nici la venituri.

| <i><b>Contabilizarea utilităților refacturate pe cheltuieli/venituri</b></i>                                                     | <i><b>Evitarea trecerii sumelor refacturate la cheltuieli/venituri</b></i>                                                                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - facturile de la furnizorii de utilități; recunoașterea se face pe cheltuieli după natură, eventual pe analitice, după tipul de | - facturile de la furnizorii de utilități; pentru nevoile proprii, închirietorul reține energie de 550 lei și salubritate de 220 lei, restul refacturându-se clienților, față de |



|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   |      |           |                                                                                                                                                                                                                        |   |      |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-----------|
| energie consumat și, eventual, pe client<br>cărui i se va refactura:                                                                                                                                                                                            |   |      |           | care consemnăm o creanță în 418, la<br>nivelul sumei fără TVA:                                                                                                                                                         |   |      |           |
| %                                                                                                                                                                                                                                                               | = | 401  | 16.940,00 | %                                                                                                                                                                                                                      | = | 401  | 16.940,00 |
| 605                                                                                                                                                                                                                                                             |   |      | 10.000,00 | 605                                                                                                                                                                                                                    |   |      | 550,00    |
| 628                                                                                                                                                                                                                                                             |   |      | 4.000,00  | 628                                                                                                                                                                                                                    |   |      | 220,00    |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                            |   |      | 2.940,00  | 418                                                                                                                                                                                                                    |   |      | 13.230,00 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   |      |           | 4426                                                                                                                                                                                                                   |   |      | 2.940,00  |
| - facturarea chiriei pe prima lună; pe<br>factură avem 1.500 lei (TVA 315 lei), dar<br>venitul este de 1.375, adică rezultă un<br>venit în avans de 125 lei; refacturarea se<br>referă la suma de 200 + 80 = 280 lei, la<br>care se adaugă TVA 21% (58,80 lei): |   |      |           | - facturarea chiriei și refacturarea<br>utilităților pentru clientul C: sumele sunt<br>la fel ca la prima versiune, cu diferența că<br>nu mai apare venit din refacturare, ci<br>închidem creanța consemnată anterior: |   |      |           |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                            | = | %    | 2.153,80  | 4111                                                                                                                                                                                                                   | = | %    | 2.153,80  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 706  | 1.375,00  |                                                                                                                                                                                                                        |   | 706  | 1.375,00  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 472  | 125,00    |                                                                                                                                                                                                                        |   | 472  | 125,00    |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 708  | 280,00    |                                                                                                                                                                                                                        |   | 418  | 280,00    |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 4427 | 373,80    |                                                                                                                                                                                                                        |   | 4427 | 373,80    |

**b) Servicii de transport refacturate** (exemplul este luat și adaptat tot din normele de aplicare a Codului fiscal). Un furnizor A din România realizează o livrare intracomunitară de bunuri către beneficiarul B din Ungaria; acesta din urmă își asumă transportul, conform condițiilor de livrare stabilite prin contract. Cumpărătorul B din Ungaria îl mandatează pe furnizorul A din România să angajeze o firmă de transport, urmând să îi achite costurile aferente. Intervine, astfel, transportatorul C – persoană impozabilă stabilită în România. C facturează serviciile de transport lui A care, la rândul lui, refacturează exact aceeași sumă către clientul ungar B, aplicând structura de comisionar. Din perspectiva stabilirii naturii serviciului prestat, se consideră că A a primit și a prestat el însuși serviciul de transport, dar nu este tratat drept cumpărător/revânzător, ci ca o persoană care refacturează cheltuieli, deoarece persoana impozabilă nu recuperează o cheltuială mai mare decât cea efectuată. Din punct de vedere al TVA, regimul este următorul:

- vânzarea bunurilor de la A la B este o livrare intracomunitară, pentru care A face factură fără TVA, operațiunea fiind scutită cu drept de deducere (considerăm un preț de vânzare de 100.000 lei și un cost al produselor livrate de 61.000 lei);
- transportatorul C facturează 4.000 lei plus TVA firmei românești A, deoarece locul impunerii este în România (sediul clientului este în România); dacă interpretăm că este serviciu aferent unui export, atunci transportatorul nu pune TVA pe factură;
- furnizorul de bunuri A refacturează transport către clientul ungar B iar operațiunea este neimpozabilă în România, deoarece locul impunerii pentru prestările de servicii (inclusiv pentru cele refacturate) este acolo unde are sediul beneficiarul (în Ungaria).

Prezentăm contabilizarea (la furnizorul de bunuri A), în cele două variante puse în evidență la exemplul precedent:

| <b>Contabilizarea pe cheltuieli a<br/>transportului refacturat</b>                                      | <b>Evitarea trecerii sumelor refacturate la<br/>cheltuieli/venituri</b>                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - livrarea intracomunitară și refacturarea<br>transportului (presupunem că apar pe<br>aceeași factură): | - livrarea intracomunitară și refacturarea<br>transportului, pentru care A este doar un<br>intermediar |



## Costel ISTRATE

|                                                   |   |     |                |                                                                   |   |     |                |
|---------------------------------------------------|---|-----|----------------|-------------------------------------------------------------------|---|-----|----------------|
| 4111                                              | = | %   | <u>104.000</u> | 4111                                                              | = | %   | <u>104.000</u> |
|                                                   |   | 701 | 100.000        |                                                                   |   | 701 | 100.000        |
|                                                   |   | 708 | 4.000          |                                                                   |   | 401 | 4.000          |
| - descărcarea gestiunii cu produsele livrate:     |   |     |                | - descărcarea gestiunii cu produsele livrate:                     |   |     |                |
| 711                                               | = | 345 | 61.000         | 711                                                               | = | 345 | 61.000         |
| - cumpărarea serviciului de transport refacturat: |   |     |                | - contabilizarea taxei deductibile din factura transportatorului: |   |     |                |
| %                                                 | = | 401 | <u>4.840</u>   | 4426                                                              | = | 401 | 840            |
| 624                                               |   |     | 4.000          |                                                                   |   |     |                |
| 4426                                              |   |     | 840            |                                                                   |   |     |                |

#### 4.12.4.5. Ambalaje care circulă în regim de restituire

Ambalajele care circulă între furnizorii de marfă și clienți prin schimb, fără facturare, nu se includ în baza de impozitare a taxei, chiar dacă beneficiarii nu dețin cantitățile de ambalaje necesare efectuării schimbului și achită o garanție bănească în schimbul ambalajelor primite. Pentru vânzările efectuate prin unități obligate să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale, suma garanției bănești încasate pentru ambalaje se evidențiază distinct pe bonurile fiscale, fără taxă, iar restituirea garanțiilor bănești nu se reflectă în documente fiscale.

Persoanele care au primit ambalaje în schimbul unei garanții bănești au obligația să comunice periodic furnizorului de ambalaje, dar nu mai târziu de termenul legal pentru efectuarea inventarierii anuale, cantitățile de ambalaje scoase din evidență ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor sau altor cauze de aceeași natură. Furnizorii de ambalaje sunt obligați să factureze cu taxă cantitățile de ambalaje respective. În cazul garanțiilor primite de la persoane fizice, pe baza evidenței vechimii garanțiilor primite și nerestituite, proprietarul ambalajelor va colecta taxa pentru ambalajele pentru care s-au încasat garanții mai vechi de 1 an calendaristic.

**Exemplu:** Producătorul P de băuturi cumpără sticle de la furnizori, puse în 200 de navete a câte 24 sticle fiecare. Costul din factură este de 1,10 lei/sticlă și de 25 lei/navetă. Sticlele și navetele reprezintă ambalaje care circulă în regim de restituire și evidența lor în contul 381 se face la un cost standard, egal cu prețul de garanție (adică prețul inclusiv TVA care se va încasa de la client, în cazul nerestituirii ambalajelor). Prețurile de garanție sunt de 2 lei/sticlă și de 35 lei/navetă. Simplificăm, considerând că nu avem stoc inițial din ambalajele cumpărate. Calculele pentru contabilizarea recepției se pot prezenta astfel:

- costul total din factura furnizorului este de  $200 \times 25 + 200 \times 24 \times 1,10 = 5.000 + 5.280 = 10.280$  lei; TVA din factura furnizorului este de  $10.280 \times 21\% = 2.158,80$  lei;

- costul prestabilit al ambalajelor este de  $200 \times 35 + 200 \times 24 \times 2,00 = 7.000 + 9.600 = 16.600$  lei;

- diferențele de preț constatate la recepție sunt de  $5.000 - 7.000 = -2.000$  lei, pentru navete, și de  $5.280 - 9.600 = -4.320$  lei, pentru sticle.

Considerăm că 388 (contul de diferențe de preț la ambalaje) funcționează la fel ca 381, adică este de activ<sup>122</sup>, înregistrând intrările în debit și ieșirile în credit<sup>123</sup>:

|       |   |     |           |           |
|-------|---|-----|-----------|-----------|
| %     | = | 401 | -         | 12.438,80 |
| 381.n |   |     | 7.000,00  |           |
| 381.s |   |     | 9.600,00  |           |
| 388.n |   |     | -2.000,00 |           |
| 388.s |   |     | -4.320,00 |           |
| 4426  |   |     | 2.158,80  |           |

După procurarea de ambalaje, producătorul de băuturi livrează produse, la preț unitar de vânzare fără TVA de 2,50 lei (cost unitar 1,30 lei), TVA 21%; cantitatea livrată este de 150 navete a câte 24 sticle. Contabilizăm atât la producătorul care vinde produsele, cât și la cumpărătorul care preia ambalajele în custodie:

| Producător/furnizor                                                                                                                                                                                                                                                |   |       |           | Cumpărător                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |     |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----|-----------|
| - livrarea de produse puse în ambalaje preț de 150 x 24 x 2,50 = 3.600 x 2,5 = 9.000 lei, la care se adaugă TVA de 1.890 lei (doar aferentă produsului)                                                                                                            |   |       |           | - recepția mărfurilor puse în ambalaje restituibile, toate trecute pe aceeași factură, dar în casete separate ale documentului:                                                                                                                                                              |   |     |           |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                               | = | %     | 10.890,00 | %                                                                                                                                                                                                                                                                                            | = | 401 | 10.890,00 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                    |   | 701   | 9.000,00  | 371                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |     | 9.000,00  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                    |   | 4427  | 1.890,00  | 4426                                                                                                                                                                                                                                                                                         |   |     | 1.890,00  |
| - descărcarea gestiunii cu produsele vândute 150 x 24 x 1,30 = 3.600 x 1,30 = 4.680 lei:                                                                                                                                                                           |   |       |           | - consemnarea ambalajelor în conturi în afara bilanțului, deoarece se află doar în custodia cumpărătorului, urmând să fie restituite:                                                                                                                                                        |   |     |           |
| 711                                                                                                                                                                                                                                                                | = | 345   | 4.680,00  |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |   |     |           |
| - trecerea ambalajelor la terți: 150 x 35 = 5.250 lei pentru navete și 150 x 24 x 2 = 7.200 lei pentru sticle:                                                                                                                                                     |   |       |           | 8033.n                                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |     | 5.250,00  |
| 358.n                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 381.n | 5.250,00  | 8033.s                                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |     | 7.200,00  |
| 358.s                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 381.s | 7.200,00  | - contabilizarea obligației de a restitui ambalajele, o dată cu dreptul de a cere furnizorului rambursarea garanției eventuale, în caz de restituire; este foarte utilă contabilizarea acestei datorii la nivelul sumei efective de plată, inclusiv TVA (prețul de garanție de la furnizor): |   |     |           |
| - contabilizarea dreptului de a lua ambalajele înapoi și a obligației de a restitui clientului garanția, dacă restituie, la rândul lui, ambalajele, la nivelul prețului de garanție al ambalajelor, folosit și drept cost prestabilit: 5.250 + 7.200 = 12.450 lei: |   |       |           | 409                                                                                                                                                                                                                                                                                          | = | 401 | 12.450,00 |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                               | = | 419   | 12.450,00 |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |   |     |           |

Relațiile pe termen lung dintre furnizor și clienții săi pot conduce la modificarea prețului de garanție, mai ales atunci când clientul nu plătește efectiv garanția, ci o lasă în

<sup>122</sup> Deoarece prețul de garanție este, de regulă, mai mare decât costul de achiziție al ambalajelor, deci diferența de preț este sistematic favorabilă, putem să-l folosim pe 388 ca pe un cont creditor, la fel ca pe 378 în cazul mărfurilor evaluate la preț de vânzare inclusiv TVA. Nu am optat pentru această soluție, în scopul de a evita articole contabile complexe ori de a sparge un articol contabil în două sau mai multe.

<sup>123</sup> Analiticele folosite sunt sugestive: .n vine de la navete și .s de la sticle.



## Costel ISTRATE

401 pe termen nedeterminat. Presupunem că, în exemplul nostru simplu, prețul de garanție trece de la 35 lei la 40 lei pentru o navetă și de la 2 lei la 2,50 lei, pentru o sticlă:

| <i>Producător/furnizor</i>                                                                                                                                                                                                                                     | <i>Cumpărător</i>                                                                                                                                        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - modificarea prețului de garanție, adică a costului standard din 381 și din 358, cu 40 - 35 = 5 lei/navetă și cu 2,50 - 2,00 = 0,50 lei pe sticlă (sunt 50 navețe și 50 x 24 = 1.200 sticle în stoc, plus 150 de navețe și 150 x 24 = 3.600 sticle la terți): | - la client, se operează modificarea prețului de garanție în conturile în afara bilanțului, pentru cele două categorii de ambalaje deținute în custodie: |
| % = 388.n 1.000,00                                                                                                                                                                                                                                             | 8033.n 750,00                                                                                                                                            |
| 381.n (50 x 5) 250,00                                                                                                                                                                                                                                          | 8033.s 1.800,00                                                                                                                                          |
| 358.n (150 x 5) 750,00                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                          |
| și                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                          |
| % = 388.s 2.400,00                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                          |
| 381.s (1.200 x 0,50) 600,00                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                          |
| 358.s (3.600 x 0,50) 1.800,00                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                          |
| - clientul trebuie înștiințat de modificarea prețului de garanție, probabil prin înscrierea diferențelor pe prima factură trimisă: 750 + 1.800 = 2.550 lei:                                                                                                    | - datoria clientului crește cu diferența, dacă nu a plătit efectiv garanția către furnizor:                                                              |
| 411 = 419 2.550,00                                                                                                                                                                                                                                             | 409 = 401 2.550,00                                                                                                                                       |

După aceste înregistrări, nerestituirea unei navețe va genera o plată de 40 de lei, iar a unei sticle, de 2,50 lei.

La o livrare ulterioară, furnizorul trimite clientului mai puține ambalaje decât i se restituie: de exemplu, lasă 30 de navețe și recuperează 40 de navețe, cu sticle cu tot. Nu mai înregistrăm livrarea produsului, limitându-ne a prezenta doar operațiunile privind ambalajele:

| <i>Producător/furnizor</i>                                                                | <i>Cumpărător</i>                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| - recuperarea diferenței: 10 navețe x 40 lei = 400 lei și 240 de sticle x 2,50 = 600 lei: | - restituirea ambalajelor generează scoaterea lor din conturile în afara bilanțului: |
| 381.n = 358.n 400,00                                                                      | 8033.n 400,00                                                                        |
| 381.s = 358.s 600,00                                                                      | 8033.s 600,00                                                                        |
| - scăderea datoriei/creanței față de client cu 400 + 600 = 1.000 lei:                     | - scăderea creanței/datoriei față de furnizor:                                       |
| 419 = 411 1.000,00                                                                        | 401 = 409 1.000,00                                                                   |

Considerăm că furnizorul primește o notificare de la client, în sensul că acesta nu mai poate restitui 22 navețe în care se află 22 x 24 = 528 sticle. Furnizorul va factura aceste ambalaje, la prețul de garanție, care include și TVA (conform opțiunii asumate de furnizor). De asemenea, furnizorul va descărca gestiunea în condițiile folosirii costului prestabilit. Ar trebui calculați coeficienți de repartizare; totuși, în exemplul nostru simplist, am avut o singură recepție de ambalaje, așa că ne limităm la a stabili diferența aferentă fiecărui tip de ambalaj, comparând prețul de garanție actual cu costul inițial de achiziție: 25 - 40 = -15 lei pentru o navetă și 1,10 - 2,50 = -1,40 lei pentru o sticlă:

| Producător/furnizor                                                                                                                                                                                                                                             |   |       |                  | Cumpărător                                                                                                                 |   |        |                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------|-----------------|
| - facturarea ambalajelor nerecuperabile<br>$22 \times 40 + 22 \times 24 \times 2,50 = 880 + 1.320 = 2.200$ lei, din care TVA $2.200 \times 21/121 = 381,82$ lei; debităm direct pe 419, rămas cu sold la trimiterea ambalajelor la către terți <sup>124</sup> ; |   |       |                  | - primirea facturii pentru ambalajele care nu mai pot fi restituite, probabil pentru că nu mai sunt în posesia clientului: |   |        |                 |
| 419                                                                                                                                                                                                                                                             | = | %     | <u>2.200,00</u>  | %                                                                                                                          | = | 401    | <u>2.200,00</u> |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 708   | 1.818,18         | 608                                                                                                                        |   |        | 1.818,18        |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 4427  | 381,82           | 4426                                                                                                                       |   |        | 381,82          |
| - descărcarea gestiunii <sup>125</sup> :                                                                                                                                                                                                                        |   |       |                  | - scoaterea ambalajelor din evidența în afara bilanțului:                                                                  |   |        |                 |
| 608                                                                                                                                                                                                                                                             | = | %     | <u>2.200,00</u>  |                                                                                                                            |   |        |                 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 358.n | 880,00           |                                                                                                                            |   | 8033.n | 880,00          |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 358.s | 1.320,00         |                                                                                                                            |   | 8033.s | 1.320,00        |
| - diferențele de preț aferente ambalajelor:<br>$22 \times (-15) = -330$ lei pentru navete și $22 \times 24 \times (-1,40) = 739,20$ lei, pentru sticle:                                                                                                         |   |       |                  |                                                                                                                            |   |        |                 |
| 608                                                                                                                                                                                                                                                             | = | %     | <u>-1.069,20</u> |                                                                                                                            |   |        |                 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 388.n | -330,00          |                                                                                                                            |   |        |                 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                 |   | 388.s | -739,20          |                                                                                                                            |   |        |                 |

Creanța furnizorului și datoria clientului generate de nerestituirea ambalajelor rămân în 411, respectiv în 401 și vor face obiectul decontărilor ulterioare.

#### 4.12.5. Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare

Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, baza de impozitare se stabilește pe baza acelorași elemente utilizate pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării de bunuri identice în interiorul țării. Baza de impozitare cuprinde și accizele achitate sau datorate în România de persoana care efectuează achiziția intracomunitară a unui bun supus accizelor. Atunci când, după efectuarea achiziției intracomunitare de bunuri, persoana care a achiziționat bunurile obține o rambursare a accizelor achitate în statul membru unde a început expedierea sau transportul bunurilor, baza de impozitare a achiziției intracomunitare efectuate în România se reduce corespunzător.

Cheltuielile de transport sau alte cheltuieli accesorii, cum sunt cele de asigurare sau de ambalare, se cuprind în baza impozabilă a bunurilor achiziționate intracomunitar numai dacă acestea cad în sarcina vânzătorului conform contractului dintre părți.

<sup>124</sup> Sigur că se poate face și cu 411, înregistrare urmată de compensarea 419 = 411.

<sup>125</sup> Opțiunea inițială pentru evaluarea în 381 și în 358 la preț de garanție inclusiv TVA ne ajută, în sensul că sumele din 358 sunt egale cu cele din 419.



#### 4.12.6. Baza de impozitare pentru importul de bunuri

Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale<sup>126</sup>, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția TVA ce urmează a fi percepută. Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele și cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, intervenite până la primul loc de destinație a bunurilor în România, dacă aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în valoarea în vamă, precum cheltuielile aferente transportului către alt loc de destinație din Comunitate, dacă locul respectiv este cunoscut în momentul la care intervine faptul generator. Baza de impozitare pentru importul de bunuri nu se ajustează în cazul modificării ulterioare a elementelor care au stat la baza determinării valorii în vamă a bunurilor, ca urmare a unor evenimente precum reducerile ulterioare, cu excepția situațiilor când aceste modificări sunt cuprinse într-un document pentru regularizarea situației, emis de organele vamale.

Dacă elementele folosite la stabilirea bazei de impozitare a unui import de bunuri se exprimă în valută, cursul de schimb valutar se stabilește conform prevederilor comunitare care reglementează calculul valorii în vamă.

Dacă bunurile au fost cumpărate din afara Uniunii Europene și, înainte de a fi importate pe teritoriul Uniunii Europene, sunt supuse unor lucrări sau evaluări asupra bunurilor mobile corporale, pentru evitarea dublei impozitări, atunci când beneficiarul serviciilor este o persoană impozabilă stabilită în România, inclusiv o persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA, pentru serviciile prestate înainte ca bunurile să fie importate se aplică regula de bază privind locul impunerii, cu beneficiarul fiind persoană impozabilă (locul impunerii este acolo unde are sediul beneficiarul). Asta înseamnă că prețul acestor servicii nu va fi inclus în baza de impozitare a importului de bunuri. Ambalajele sau alte bunuri utilizate în legătură directă cu bunurile asupra cărora au fost realizate lucrările sau bunurile încorporate în acestea sunt accesorii serviciilor realizate și nu sunt tratate ca livrări de bunuri separate, ci ca fiind parte a serviciului prestat. Baza de impozitare a taxei pentru aceste servicii cuprinde și eventualele taxe, impozite, prelevări percepute pentru importul bunurilor accesorii serviciilor.

<sup>126</sup> În general, **valoarea în vamă** cuprinde prețul din factura furnizorului la care se adaugă, dacă nu au fost deja inclus în preț: cheltuielile de transport al mărfurilor importate până la frontiera română; cheltuielile de încărcare, de descărcare și de manipulare, conexe transportului, ale mărfurilor din import aferente parcursului extern; costul asigurării pe parcurs extern. Reglementările vamale sunt cuprinse în legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României și în HG 707/2006 pentru aprobarea regulamentului de aplicare a Codului vamal al României.



#### 4.12.7. Ajustarea bazei de calcul a TVA

În principiu, ajustarea bazei de calcul a TVA înseamnă diminuarea taxei colectate, o dată cu apariția unor evenimente ulterioare care justifică această scădere. De regulă, ajustarea bazei de calcul la firma care a colectat anterior taxa înseamnă corectarea și de către firma care a dedus anterior taxa respectivă. Dacă ajustarea taxei colectate reprezintă o diminuare de datorie față de buget, ajustarea taxei deductibile se concretizează într-o scădere a creanței față de buget.

Conform Codului fiscal, baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

- în cazul desființării<sup>127</sup> totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;
- în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;
- dacă rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;
- atunci când creanța din vânzare de bunuri sau servicii nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată<sup>128</sup>; dacă, ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, sunt încasate sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;
- când cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare;

<sup>127</sup> Desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. În cazul prestărilor de servicii, desființarea unui contract are efecte numai pentru viitor (asupra serviciilor neprestate încă) în ce privește reducerea bazei de impozitare.

<sup>128</sup> Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment.



- când contravaloarea totală sau parțială a bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu a fost încasată de la beneficiarii persoane fizice în termen de 12 luni de la termenul de plată stabilit de părți, ori în lipsa acestuia, de la data emiterii facturii, cu excepția situației în care furnizorul/prestatorul și beneficiarul sunt părți afiliate; ajustarea (4111/4118 = 4427, cu suma în roșu) se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a intervenit termenul de plată stabilit de părți. Ajustarea este permisă numai dacă se face dovada că s-au luat măsuri comerciale pentru recuperarea creanțelor de până la 1.000 lei, inclusiv, respectiv că au fost întreprinse proceduri judiciare pentru recuperarea creanțelor mai mari de 1.000 lei.

Furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, facturi transmise și beneficiarului. Aceste prevederi se aplică și pentru livrări intracomunitare. Ajustarea taxei deductibile la cumpărător/beneficiar îmbracă unele aspecte particulare atunci când obiectul tranzacției a fost un activ fix.

**Exemplu:** În contractul încheiat între furnizorul A și clientul B, se introduc, printre altele, următoarele clauze:

- reducere financiară de 1% pentru plata în termen de până la 15 zile;
- reducere comercială la sfârșitul exercițiului de 1,2% pentru o cifră de afaceri anuală de peste 600.000 lei.

Pe 1.09.N, A livrează lui B mărfuri în valoare de 200.000 lei, TVA 21%, cost de achiziție 165.000 lei. La recepție (pe 3.09.N), B constată că mărfurile nu îndeplinesc în totalitate condițiile prevăzute în contract și cere furnizorului o reducere comercială de 20%. În urma negocierii, furnizorul este de acord cu o reducere de 15%, acceptată de client, după care anulează factura inițială și emite o alta cu noile valori, așa încât pe 8.09.N clientul înregistrează în gestiune intrarea mărfurilor, conform noii facturi. Plata intervine pe 13.09.N, clientul beneficiind astfel de reducerea financiară de 1%, conform contractului. La sfârșitul exercițiului, furnizorul mai acordă lui B o reducere de 1,2% datorită faptului că totalul vânzărilor către acesta, fără TVA, a fost de 725.900 lei. Această factură se referă la vânzările din exercițiul N, dar presupunem că vânzătorul o emite cu data de 10.01.N+1, din motive care țin de verificările specifice sfârșitului de exercițiu.

Calculul și înregistrările în contabilitate pot fi prezentate astfel:

| <i>La întreprinderea A (vânzător)</i>           |   |      |            | <i>La întreprinderea B (cumpărător)</i>                                                                                  |  |  |            |
|-------------------------------------------------|---|------|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|------------|
| - la livrarea bunurilor, pe 1.09.N, cu factură: |   |      |            | - primirea mărfurilor și înregistrarea lor într-un cont în afara bilanțului, până la clarificarea situației (pe 3.09.N): |  |  |            |
| 4111                                            | = | %    | 242.000,00 | 8033                                                                                                                     |  |  | 200.000,00 |
|                                                 |   | 707  | 200.000,00 |                                                                                                                          |  |  |            |
|                                                 |   | 4427 | 42.000,00  |                                                                                                                          |  |  |            |
| - descărcarea gestiunii:                        |   |      |            |                                                                                                                          |  |  |            |
| 607                                             | = | 371  | 165.000,00 |                                                                                                                          |  |  |            |

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                                                                        |   |      |                                                                     |      |                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|---------------------------------------------------------------------|------|------------------|
| - anularea facturii inițiale, stabilirea reducerii de 15% acordate pentru neconcordanțe cu contractul <sup>129</sup> : |   |      | - primirea facturii întocmite după reducere și închiderea lui 8033: |      |                  |
| 4111                                                                                                                   | = | %    | -242.000,00                                                         | %    | = 401 205.700,00 |
|                                                                                                                        |   | 707  | -200.000,00                                                         | 371  | 170.000,00       |
|                                                                                                                        |   | 4427 | -42.000,00                                                          | 4426 | 35.700,00        |
| și                                                                                                                     |   |      |                                                                     | și   |                  |
| 4111                                                                                                                   | = | %    | 205.700,00                                                          |      | 8033 200.000,00  |
|                                                                                                                        |   | 707  | 170.000,00                                                          |      |                  |
|                                                                                                                        |   | 4427 | 35.700,00                                                           |      |                  |

Clientul plătește înainte de termenul stabilit pentru acordarea reducerii financiare, așa încât va plăti doar  $99\% \times 205.700 = 203.643$  lei. Mai întâi se înregistrează plata, respectiv încasarea, urmând ca, după ce furnizorul verifică justificarea acordării reducerii de  $1\% \times 205.700 = 2.057$  lei, să emită o factură în roșu cu această diferență, ajustând și TVA aferentă, de  $2.057 \times 21/121 = 357$  lei:

|                                                                            |   |      |                                                         |      |                   |
|----------------------------------------------------------------------------|---|------|---------------------------------------------------------|------|-------------------|
| - încasarea sumei virate de client:                                        |   |      | - achitarea datoriei la nivelul de 99%:                 |      |                   |
| 5121                                                                       | = | 4111 | 203.643,00                                              | 401  | = 5121 203.643,00 |
| - confirmarea acordării reducerii, cu emiterea facturii în roșu pentru 1%: |   |      | - primirea facturii care confirmă reducerea financiară: |      |                   |
| 667                                                                        | = | 4111 | 1.700,00                                                | 401  | = 767 1.700,00    |
| și                                                                         |   |      |                                                         | și   |                   |
| 4111                                                                       | = | 4427 | -357,00                                                 | 4426 | = 401 -357,00     |

Pentru reducerea de la închidere ( $1,2\% \times 725.900$ ) = 8.710,80 lei, plus TVA 1.829,27 lei), deoarece aceasta se referă la vânzările/cumpărările din exercițiul N, trebuie contabilizată cel mai târziu la închiderea acestui exercițiu. Întocmirea facturii pe 10.01.N+1 se încadrează la evenimente ulterioare închiderii care ne obligă să le consemnăm efectele la data închiderii<sup>130</sup>, în corespondență cu conturile de creanțe/datorii fără factură:

|                                                                                                      |   |     |                                                                               |     |                 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----|-------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------------|
| - consemnarea reducerii acordate, la 31.12.N, pentru a corecta cifra de afaceri a acestui exercițiu: |   |     | - înregistrarea reducerii primite prin afectarea rezultatului exercițiului N: |     |                 |
| 418                                                                                                  | = | 709 | -8.710,80                                                                     | 609 | = 408 -8.710,80 |

Emiterea facturii de reducere în 10.01.N+1 înseamnă stornarea înregistrărilor de la închidere și contabilizarea reducerii în mod obișnuit:

<sup>129</sup> Codul fiscal stabilește că o astfel de corecție a facturii inițiale se poate face astfel:

- 1) emiterea unei facturi cu semnul minus pentru sumele inițiale, urmată de o factură cu noile sume
- 2) emiterea o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte.

Am optat pentru prima variantă, pe care o considerăm mai sigură.

<sup>130</sup> De altfel, în OMFP 1802/2014, acest gen de reducere este prezentată ca exemplu explicit de eveniment ulterior închiderii.



|                                                                                                                                                                     |   |      |                   |                                                                                                                                                                                         |   |      |                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-------------------|
| - stornarea înregistrării de la închidere<br>(articolul contabil rămâne același, dar<br>schimbăm semnul sumei); operațiunea se<br>prezintă în jurnal pe 10.01.N+1:  |   |      |                   | - stornarea înregistrării de la închidere;<br>operațiunea se prezintă în jurnal în<br>ianuarie N+1:                                                                                     |   |      |                   |
| 418                                                                                                                                                                 | = | 709  | 8.710,80          | 609                                                                                                                                                                                     | = | 408  | 8.710,80          |
| - emiterea facturii de reducere<br>(contabilizată în ianuarie N+1 și prezentată<br>în jurnalul de vânzări din aceeași lună),<br>ocazie cu care se ajustează și TVA: |   |      |                   | - primirea facturii de reducere<br>(contabilizată în ianuarie N+1 și<br>prezentată în jurnalul de cumpărări din<br>aceeași lună), care obligă și la ajustarea<br>taxei deduse anterior: |   |      |                   |
| 4111                                                                                                                                                                | = | %    | <u>-10.540,07</u> | %                                                                                                                                                                                       | = | 401  | <u>-10.540,07</u> |
|                                                                                                                                                                     |   | 709  | -8.710,80         |                                                                                                                                                                                         |   | 609  | -8.710,80         |
|                                                                                                                                                                     |   | 4427 | -1.829,27         |                                                                                                                                                                                         |   | 4426 | -1.829,27         |

#### 4.12.8. Curs de schimb

Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, **cursul de schimb** aplicabil este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, **valabil la data când intervine exigibilitatea taxei** pentru operațiunea în cauză.

În cazul emiterii de facturi înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ori de încasarea unui avans, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data emiterii acestor facturi va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv la data regularizării operațiunii, inclusiv în cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul TVA la încasare. În cazul încasării de avansuri pentru care factura este emisă ulterior încasării avansului, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv atunci când se fac regularizările avansurilor încasate.

Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii în interiorul țării, contractate în valută cu decontare în lei la cursul de schimb din data plății, diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat în factură și cursul de schimb utilizat la data încasării nu sunt considerate diferențe de preț și nu se emite o factură în acest sens.

**Exemplu** (adaptat din normele de aplicare a Codului fiscal): În luna ianuarie 2026, o persoană impozabilă A înregistrată în scopuri de TVA emite o factură pentru încasarea echivalentului sumei de 1.210 euro (din care TVA 210 euro) drept avans pentru livrarea în interiorul țării a unui echipament către o altă persoană impozabilă (B); cursul de schimb de la data emiterii facturii de avans este de 5,08 lei/euro. În aceste condiții, baza de calcul a TVA este de  $1.000 \times 5,08 = 5.080$  lei, iar taxa colectată se ridică la  $21\% \times 5.080 = 1.066,80$  lei. După 3 luni are loc livrarea echipamentului, la preț de 6.050 euro (din care TVA 1.050 euro). Cursul din data livrării bunului este de 5,11 lei/euro. Baza de impozitare a TVA



pentru livrare se determină astfel:  $[(1.000 \text{ euro} \times 5,08 \text{ lei/euro}) + (4.000 \text{ euro} \times 5,11 \text{ lei/euro})] = 25.520,00 \text{ lei}$ , cu o taxă de 21%  $\times 25.520,00 = 5.359,20 \text{ lei}$ . Tranzacția este între persoane impozabile stabilite în România, deci contabilizarea se poate face astfel:

| La vânzătorul A                                                                                                                                                                                                                                                                               |   |      |           | La cumpărătorul B                                                                                                                                                                    |   |      |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|-----------|
| - facturarea avansului:                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |      |           | - primirea facturii pentru avans:                                                                                                                                                    |   |      |           |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                          | = | %    | 6.146,80  | %                                                                                                                                                                                    | = | 404  | 6.146,80  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   | 419  | 5.080,00  |                                                                                                                                                                                      |   | 409  | 5.080,00  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   | 4427 | 1.066,80  |                                                                                                                                                                                      |   | 4426 | 1.066,80  |
| - încasarea avansului:                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |      |           | - plata avansului:                                                                                                                                                                   |   |      |           |
| 5121                                                                                                                                                                                                                                                                                          | = | 4111 | 6.146,80  | 401                                                                                                                                                                                  | = | 5121 | 6.146,80  |
| - facturarea livrării echipamentului, la preț de vânzare de 5.000 euro $\times 5,11 \text{ lei/euro} = 25.550 \text{ lei}$ , pentru care însă TVA este de 5.359,20 lei:                                                                                                                       |   |      |           | - recepția echipamentului, la cost de 5.000 euro $\times 5,11$ , pentru care taxa deductibilă este de 5.359,20 lei:                                                                  |   |      |           |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                          | = | %    | 30.909,20 | %                                                                                                                                                                                    | = | 404  | 30.909,20 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   | 701  | 25.550,00 |                                                                                                                                                                                      |   | 213  | 25.550,00 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   | 4427 | 5.359,20  |                                                                                                                                                                                      |   | 4426 | 5.359,20  |
| - descărcarea gestiunii:                                                                                                                                                                                                                                                                      |   |      |           |                                                                                                                                                                                      |   |      |           |
| 711                                                                                                                                                                                                                                                                                           | = | 345  | cost      |                                                                                                                                                                                      |   |      |           |
| - regularizarea avansului (taxa colectată apare cu minus); apar diferențe de curs deoarece 419 se debitează cu 1.000 euro $\times 5,08 \text{ lei/euro}$ , în timp ce 4111 se creditează cu $1.000 \times 5,11 \times 1,21 = 6.183,10 \text{ lei}$ , iar taxa corectată este de 1.066,80 lei: |   |      |           | -regularizarea avansului (taxa deductibilă apare cu semnul minus), iar diferențele de curs – stabilite ca la furnizor – se contabilizează în 668, pentru că decontările sunt în lei: |   |      |           |
| 419                                                                                                                                                                                                                                                                                           | = | %    | 5.080,00  | %                                                                                                                                                                                    | = | 409  | 5.080,00  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   | 4111 | 6.183,10  |                                                                                                                                                                                      |   | 404  | 6.183,10  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   | 4427 | -1.066,80 |                                                                                                                                                                                      |   | 4426 | -1.066,80 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                               |   | 768  | 36,30     |                                                                                                                                                                                      |   | 668  | 36,30     |

Pentru operațiunile în interiorul țării, dacă baza impozabilă este stabilită în valută, transformarea în lei se va efectua la cursul din data când intervine exigibilitatea taxei. Prin excepție, în cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare, transformarea în lei se efectuează la cursul din data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare.

**Exemplu:** (adaptat din normele de aplicare a Codului fiscal): Furnizorul A (care aplică sistemul TVA la încasare) livrează bunuri la preț fără TVA de 7.000 euro către cumpărătorul B, la data de 20 februarie. A emite factura pe 10 martie (se respectă regula fiscală – factura să fie emisă până cel târziu pe 15 ale lunii următoare). Cursul de schimb valutar valabil în data de 20 februarie este de 5,09 lei/euro. A încasează contravaloarea integrală a facturii în data de 15 mai, la cursul de 5,11 lei/euro. Conform regulii descrise mai sus, cursul de schimb folosit pentru calculul taxei colectate este cel de la data la care taxa ar fi exigibilă, dacă nu s-ar aplica TVA la încasare. În exemplu nostru, exigibilitatea taxei apare la faptul generator, adică la livrarea din 20 februarie, deci baza de calcul a TVA este  $7.000 \text{ euro} \times 5,09 \text{ lei/euro} = 35.630 \text{ lei}$ , taxa ajungând la  $21\% \times 35.630 = 7.482,30 \text{ lei}$ . Contabilizarea are loc astfel:



## Costel ISTRATE

| La vânzătorul A (aplică TVA la încasare)                                                                                                                   |   |        |                  | La cumpărătorul B                                                                                                                                               |   |        |                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------|------------------|
| - livrarea produselor, pe 20 februarie, fără factură, la preț de vânzare de 7.000 euro x 5,09 lei/euro = 35.630 lei, pentru care TVA este de 7.482,30 lei: |   |        |                  | - recepția, fără factură, a mărfurilor din 20 februarie:                                                                                                        |   |        |                  |
| 418                                                                                                                                                        | = | %      | <u>43.112,30</u> | %                                                                                                                                                               | = | 408    | <u>43.112,30</u> |
|                                                                                                                                                            |   | 701    | 35.630,00        | 371                                                                                                                                                             |   |        | 35.630,00        |
|                                                                                                                                                            |   | 4428.7 | 7.482,30         | 4428.6                                                                                                                                                          |   |        | 7.482,30         |
| - descărcarea gestiunii:                                                                                                                                   |   |        |                  |                                                                                                                                                                 |   |        |                  |
| 711                                                                                                                                                        | = | 345    | cost             |                                                                                                                                                                 |   |        |                  |
| - întocmirea facturii, pe 10 martie, contabilizată prin transfer de la 418 la 4111; taxa rămâne în 4428.7:                                                 |   |        |                  | - primirea facturii, după 10 martie; taxa rămâne în 4428.6, deoarece nu s-a efectuat plata:                                                                     |   |        |                  |
| 4111                                                                                                                                                       | = | 418    | 43.112,30        | 408                                                                                                                                                             | = | 401    | 43.112,30        |
| - încasarea prețului pe 15 mai: 7.000 euro x 5,11 + TVA de 7.482,30 lei = 35.770 + 7.482,30 = 43.252,30 lei:                                               |   |        |                  | - plata prețului, pe 15 mai: diferențe de curs nu se calculează decât la prețul fără TVA (cei 7.000 euro), deoarece cursul de schimb pentru taxă nu se schimbă: |   |        |                  |
| 5121                                                                                                                                                       | = | %      | <u>43.252,30</u> | %                                                                                                                                                               | = | 5121   | <u>43.252,30</u> |
|                                                                                                                                                            |   | 4111   | 43.112,30        | 401                                                                                                                                                             |   |        | 43.112,30        |
|                                                                                                                                                            |   | 768    | 140,00           | 668                                                                                                                                                             |   |        | 140,00           |
| - colectarea taxei la încasare:                                                                                                                            |   |        |                  | - deducerea taxei:                                                                                                                                              |   |        |                  |
| 4428.7                                                                                                                                                     | = | 4427   | 7.482,30         | 4426                                                                                                                                                            | = | 4428.6 | 7.482,30         |

Cursul de schimb de la data exigibilității taxei se aplică și pentru serviciile prestate către persoane stabilite în UE ori în afara UE, pentru serviciile achiziționate de la prestatori stabiliți în UE sau în afara UE, precum și în cazul livrărilor de bunuri care nu au locul în România, efectuate de persoane impozabile stabilite în România.

#### 4.12.9. Materiale de ambalat care circulă în sistemul de garanție-returnare (SGR)

Printre eforturile autorităților publice de a limita dimensiunile poluării și sub presiunea reglementărilor europene (directiva 2008/98/CE), în virtutea legii 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și deșeurilor de ambalaje, guvernul a emis o hotărâre (HG 1704/2021) privind implementarea sistemului de garanție-returnare pentru ambalajele primare nereutilizabile (SGR). Acest sistem se aplică efectiv începând cu 30 noiembrie 2023. Bineînțeles că ne punem problema efectelor pe care SGR le are asupra contabilității curente și a evidenței analitice în cadrul firmelor implicate. Pentru a găsi răspuns la aceste particularități, consider că OMFP 1802/2014 este suficient de general și de generos pentru a ne permite propunerea unor succesiuni de articole contabile.

Este util de amintit că HG 1704/2021 stabilește obligații în sarcina mai multor categorii de persoane și vom avea de identificat soluții contabile pentru

fiecare dintre acestea. Astfel, circulația ambalajelor primare nereutilizabile (trebuie să le distingem de cele care circulă în regim de restituire și a căror contabilizare este prezentată la subcapitolul 4.12.4.5) presupune intervenția cel puțin a următoarelor părți:

- producătorul de băuturi livrate în astfel de ambalaje;
- comerciantul de băuturi (distribuitor sau magazin destinat consumatorilor finali);
- administratorul sistemului SGR.

Pentru completarea schemei, ne putem gândi și la transportatorul care duce ambalajele recuperate, la operatorul centrului de sortare și de numărare a ambalajelor ori la reciclatorul care valorifică ambalajele respective pentru a le reintroduce în circuit.

Particularitățile de contabilizare la producători, comercianți și administratorul SGR pot fi deduse din obligațiile și din drepturile stabilite pentru aceste părți de HG 1074/2021. Foarte pe scurt, o selecție a obligațiilor și drepturi, cu efecte contabile, de se poate prezenta astfel:

- pentru producător:
  - a) să plătească administratorului SGR lunar, valoarea garanției aferente produselor în ambalaje SGR introduse pe piața națională;
  - b) să perceapă de la clienții lor garanția aferentă produselor în ambalajele SGR introduse pe piața națională și achiziționate de către aceștia;
  - c) să plătească administratorului SGR tariful de administrare conform contractului;
- pentru comerciant:
  - a) să plătească valoarea garanției producătorilor/distribuitorilor de la care achiziționează produse eligibile, cu excepția cazului în care producătorul a decis să suporte plata garanției în mod direct;
  - b) să încaseze de la clienții lor garanția aferentă produselor în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR;
  - c) să preia în cadrul punctelor de returnare toate ambalajele SGR returnate de consumatori sau utilizatori finali și să restituie acestora valoarea garanției la momentul returnării ambalajelor SGR, în numerar, prin virament sau cu vouchere;
  - d) să țină evidența numărului total al produselor în ambalaje SGR comercializate, defalcat pe produse, să țină evidența numărului total al ambalajelor SGR care au fost returnate comerciantului de către consumatori sau utilizatori finali, defalcat pe tip de material și volum, precum și evidența garanțiilor plătite, încasate la vânzarea produselor și returnate către consumatori la punctul de returnare, respectiv încasate de la administratorul SGR;



- e) să solicite și să primească de la administratorul SGR tariful de gestionare a logisticii necesare preluării și transferului ambalajelor care circulă în sistem SGR;
- pentru administratorul SGR:
- a) să ramburseze comercianților valoarea integrală a garanțiilor returnate consumatorilor sau utilizatorilor finali;
  - b) să stabilească și să plătească lunar comercianților, concomitent cu rambursarea garanției, tariful de gestionare aferent ambalajelor SGR preluate de aceștia prin punctele de returnare de la consumatorii sau utilizatorii finali;
  - c) să asigure și să achite preluarea ambalajelor SGR de la punctele de returnare;
  - d) să ramburseze costurile de operare a stațiilor de sortare pentru ambalajele SGR provenite din colectarea separată a deșeurilor municipale și care îndeplinesc condițiile de preluare stabilite în sarcina comercianților.

Din punct de vedere al TVA, garanția aferentă produselor în ambalaje SGR percepută de producători, distribuitori și comercianți în cadrul sistemului SGR nu reprezintă contravaloarea unei livrări de bunuri/prestări de servicii în sfera TVA. Totuși, începând cu 1 ianuarie 2025, ambalajele SGR nereturnate la finalul unui an calendaristic se consideră livrare de bunuri efectuată de administratorul SGR. Faptul generator pentru acest tip de livrare de bunuri intervine în ultima zi a anului calendaristic, iar exigibilitatea taxei intervine la data împlinirii termenului legal pentru depunerea situațiilor financiare anuale ale administratorului SGR. Baza de impozitare a livrării de bunuri la care facem trimitere în acest paragraf este dată de diferența între valoarea garanțiilor primite și valoarea garanțiilor returnate de administratorul SGR într-un an calendaristic, exclusiv TVA. Dacă această bază de calcul este negativă (adică valoarea garanțiilor returnate este mai mare decât valoarea garanțiilor primite într-un an calendaristic), atunci administratorul SGR își va diminua suma taxei colectate cu valoarea TVA aferentă acestei diferențe în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a anului respectiv.

Ne putem opri asupra unei clasificări a schemelor de contabilizare astfel:

- pe relația producător – distribuitor;
- pe relația distribuitor (sau producător) – comerciant – consumator final;
- pe relația producător – administrator SGR;
- pe relația comerciant – administrator SGR – reciclator.

Pentru prima relație (producător - distribuitor), putem avea:

| <i><b>Producător</b></i>                                                                                                                                         | <i><b>Distribuitor</b></i>                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - vânzarea către distribuitor a unor produse puse în ambalaje SGR, cu recunoașterea în 462.aSGR a garanției aferente, drept datorie față de administratorul SGR; | - cumpărare mărfuri de la producător, cu garanția pusă în 461.c, deoarece aceasta nu reprezintă un element de cost, ci urmează a se compensa; |

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                                                                                    |   |           |  |                                                 |   |      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----------|--|-------------------------------------------------|---|------|
| 4111                                                                                                                               | = | %         |  | %                                               | = | 401  |
|                                                                                                                                    |   | 701       |  | 371                                             |   |      |
|                                                                                                                                    |   | 4427      |  | 4426                                            |   |      |
|                                                                                                                                    |   | 462. aSGR |  | 461.c                                           |   |      |
| - descărcarea gestiunii, cu costul produselor, în care este inclus și materialul de ambalat <sup>131</sup> care face obiectul SGR: |   |           |  |                                                 |   |      |
| 711                                                                                                                                | = | 345       |  |                                                 |   |      |
| - primirea banilor de la distribuitor, inclusiv a garanției                                                                        |   |           |  |                                                 |   |      |
| 5121                                                                                                                               | = | 4111      |  | - plata către producător, inclusiv a garanției: |   |      |
|                                                                                                                                    |   |           |  | 401                                             | = | 5121 |

A doua relație (distribuitor – comerciant – consumator final) se poate schematiza astfel:

| <i>Distribuitor</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <i>Comerciant<sup>132</sup></i>                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - livrarea către comerciantul care vinde consumatorilor finali; pentru că prețul facturat include și garanția plătită/datorată producătorului și pentru că distribuitorul nu are obligații precum comerciantul final, contabilizăm garanția aferentă bunurilor puse în ambalaje SGR prin diminuarea contului 461.c, în care am înregistrat-o, la achiziția de la furnizor: | - cumpărare mărfuri de la distribuitor (sau chiar de la producător, câteodată), cu garanția inclusă, pusă în 461.aSGR, deoarece aceasta nu-i element de cost, urmând a se recupera de la administratorul SGR, dacă ambalajele sunt restituite ulterior: |
| 4111 = %                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | % = 401                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 707                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 371                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 4427                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 4426                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 461.c                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 461.aSGR                                                                                                                                                                                                                                                |
| - încasarea de la comerciantul final, inclusiv garanția:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | - plata producătorului, inclusiv garanția:                                                                                                                                                                                                              |
| 5121 = 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 401 = 5121                                                                                                                                                                                                                                              |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | - vânzarea mărfurilor puse în ambalaje SGR, cu garanția pusă în 462.cl.f (pentru că apare obligația restituirii acestora către consumatori/clienti finali nenominalizați), cu încasarea în numerar (5311) sau prin intermediul unui card (5121):        |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 5311/5125 = %                                                                                                                                                                                                                                           |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 707                                                                                                                                                                                                                                                     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 4427                                                                                                                                                                                                                                                    |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 462.cl.f                                                                                                                                                                                                                                                |

<sup>131</sup> Producătorul are obligația de a ține evidența analitică a numărului total al produselor în ambalaje SGR pe tip de material, greutate și volume, precum și evidența garanțiilor percepute aferente și să comunice această evidență către administratorul SGR.

<sup>132</sup> În cazul când comerciantul este un operator HoReCa, acesta are obligația să perceapă garanția de la consumatorii finali pentru produsele în ambalaje SGR consumate în afara structurii de vânzare și să nu perceapă garanția pentru produsele în ambalaje SGR consumate la locul structurii de vânzare. Ambalajele SGR ale produselor consumate la locul structurii de vânzare a comercianților HoReCa vor fi preluate și gestionate de către administratorul SGR în cadrul sistemului de garanție-returnare în aceeași manieră cu cele colectate din cadrul punctelor de returnare.



- preluarea ambalajelor returnate de clienți (se pun în afara bilanțului, pe analitice, pentru că aceste ambalaje sunt proprietatea administratorului SGR) și restituirea garanției în numerar<sup>133</sup>:  
 462.cl.f = 5311  
 8033.SGR

### A treia relație (producător – administrator SGR):

| <i>Producător</i>                                                                                                                                     | <i>Administrator SGR</i>                                                                                                                                                                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - plata către administratorul SGR a garanției înregistrate anterior în 462, cu ocazia facturării către distribuitori/comercianți:<br>462.aSGR = 5121  | - primirea garanțiilor de la producători; o contabilizăm în 462.com, ca datorie față de comercianții prin intermediul cărora se vor recupera ulterior ambalajele SGR:<br>5121 = 462.com |
| - primirea facturii pentru tariful de administrare și plata acesteia, conform înțelegerii cu administratorul:<br>% = 401<br>628<br>4426<br>401 = 5121 | - facturarea, către producător, a tarifului de administrare, conform contractului și anexei de la HG 1704/2021, urmată de primirea banilor:<br>4111 = %<br>704<br>4427<br>5121 = 4111   |

### A patra relație (comerciant – administrator – reciclator):

| <i>Comerciant</i>                                                                                                                                                      | <i>Administrator SGR</i>                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - facturarea către administratorul SGR a tarifului de gestionare <sup>134</sup> , conform contractului, și primirea banilor:<br>4111 = %<br>704<br>4427<br>5121 = 4111 | - primirea facturii de la comercianți, pentru tariful de gestionare, urmată de plata acesteia:<br>% = 401<br>628<br>4426<br>401 = 5121                                         |
| - primirea de la administrator a banilor pe ambalajele restituite de consumatori (scădem contul 461.aSGR, debitat la cumpărarea mărfurilor puse în ambalaje SGR):      | - primirea ambalajelor de la comercianți: deoarece acestea merg la reciclator, foarte probabil, se pun în conturi de stocuri la terți, evaluate la prețul de valorificare (sau |

<sup>133</sup> Atunci când comerciantul oferă vouchere, ne putem imagina o înregistrare pe analitice a datoriei din 462: dintr-un analitic referitor la ambalaje posibil de recuperat, mutăm sumele corespunzătoare într-un analitic referitor la vouchere de onorat (462.cl.f=462.v). Dacă persoana care a restituit ambalajele cumpără mărfuri de la comerciant, atunci, pe bonul fiscal, va apărea o diminuare a sumei de plată cu valoarea voucherului. Pentru contabilizarea unei astfel de vânzări pot fi utilizate mai multe variante. Voucherul primit de clienți în schimbul restituirii de ambalaje SGR este valabil 12 luni; dacă el expiră, atunci comerciantul va avea un venit (462.v=758).

<sup>134</sup> Acest tarif este perceput nu doar de operatorii punctelor de returnare, ci și de cei ai stațiilor de sortare a ambalajelor preluate de administratorul SGR.

|                                             |   |          |                                                |
|---------------------------------------------|---|----------|------------------------------------------------|
| 5121                                        | = | 461.aSGR | la valoarea justă), foarte probabil diferit de |
| - scăderea contului în afara bilanțului, la |   |          | cei 0,50 lei stabiliți ca garanție:            |
| restituirea ambalajelor recuperate de la    |   |          | 357 = 758                                      |
| consumatori, către administratorul SGR –    |   |          | - restituirea către comercianți a garanției    |
| proprietar al acestor ambalaje:             |   |          | aferente ambalajelor returnate prin            |
| 8033.SGR                                    |   |          | intermediul acestora:                          |
|                                             |   | 462.com  | = 5121                                         |
|                                             |   |          | - facturarea către reciclator a ambalajelor    |
|                                             |   |          | recuperate și descărcarea gestiunii:           |
|                                             |   | 4111     | = %                                            |
|                                             |   |          | 707                                            |
|                                             |   |          | 4427                                           |
|                                             |   | 607      | = 357                                          |
|                                             |   |          | - colectarea taxei pentru ambalajele           |
|                                             |   |          | nereturnate la sfârșitul anului:               |
|                                             |   | 462.com  | = %                                            |
|                                             |   |          | 708                                            |
|                                             |   |          | 4427                                           |

#### 4.13. Deducerea TVA

Dreptul de deducere reprezintă dreptul cumpărătorului de a scădea taxa aferentă bunurilor și serviciilor cumpărate, contabilizată în rulajul debitor al contului 4426, din taxa colectată, găsită în rulajul creditor al lui 4427. Optăm pentru a pune taxa aferentă operațiunilor din cursul perioadei în debitul lui 4426, în cazul taxei deductibile, indiferent dacă este cu plus sau cu minus, respectiv, în creditul lui 4427, cu plus sau cu minus. În exemplele de până acum, am evitat creditarea lui 4426 și debitarea lui 4427 în cursul perioadei, lăsând aceste corespondențe pentru închiderea celor două conturi de la sfârșitul perioadei fiscale.

##### 4.13.1. Reguli generale de deducere

Ca regulă generală, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Această relație stabilită între deducere și exigibilitate ține de faptul că o tranzacție generatoare de TVA implică aproape întotdeauna cel puțin două părți: vânzătorul și cumpărătorul. Vânzătorul colectează taxa la data exigibilității, în timp ce cumpărătorul are, teoretic, dreptul de deducere la aceeași dată. Am văzut deja că dreptul de deducere este exercitat de cumpărător doar dacă este în posesia documentului (de regulă, factura) emis de vânzător în acest sens, ceea ce poate separa în timp exigibilitatea la vânzător de deductibilitatea de la cumpărător. Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- operațiuni taxabile;



- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, dacă aceste operațiuni ar fi fost realizate în România<sup>135</sup>;
- c) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere (exporturi, livrări intracomunitare, transport internațional și comunitar, intermedierea aferente, plasările în regimuri suspensive);
- d) transferul de active efectuat ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, aportul în natură, dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

Nu se poate deduce:

- taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și decontată apoi acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, neincluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor;
- taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor când aceste bunuri sunt destinate revânzării sau utilizării pentru prestări de servicii.

Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o altă persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare este amânat până în momentul când taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său. În această situație, dreptul de deducere a TVA este amânat chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare. Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri și nici pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care taxa este autolichidată.

#### 4.13.2. Condiții de îndeplinit pentru exercitarea dreptului de deducere

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele **condiții**:

- a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi

<sup>135</sup> De exemplu, prestarea unor servicii, cum ar fi consultanța, având ca beneficiar un client nerezident reprezintă o operațiune pentru care locul impozitării este în străinătate, deci nu se impozitează în România. Pe factura întocmită de prestatorul român nu se trece TVA, cel mult se poate scrie *Operațiune neimpozabilă în România*. Prestatorul român a cumpărat totuși bunuri și servicii din România sau din altă parte și pe facturile sau alte documente aferente apare TVA a cărei deductibilitate este acceptată deoarece, dacă prestarea serviciului de consultanță ar fi avut loc către un client român, operațiunea ar fi fost taxabilă, s-ar fi colectat TVA și n-ar fi fost nici o problemă cu deducerea taxei de la cumpărări.



- fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură completă, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către și de la persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare;
- b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei<sup>136</sup>:
- să dețină o factură completă sau o autofaktură; și
  - să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale când ia naștere exigibilitatea taxei (4426 = 4427);
- c) pentru taxa aferentă importului de bunuri, să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de și, dacă este cazul, documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;
- d) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:
- să dețină o factură sau o autofaktură; și
  - să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale când ia naștere exigibilitatea (4426 = 4427);
- e) pentru taxa aferentă unui transfer între gestiuni situate în state membre diferite (operațiune asimilată cu o achiziție intracomunitară de bunuri), să dețină autofactura emisă în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate ori autofactura emisă în România și să înregistreze această taxă ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale când ia naștere exigibilitatea taxei (4426 = 4427).

Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor specifice. Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

Facturile emise pe numele salariaților unei persoane impozabile, aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri ori în alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite de decontul de deplasare.

Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu momentul când această persoană intenționează să desfășoare o activitate

<sup>136</sup> Formularea *obligată la plata taxei* nu înseamnă neapărat, vreo plată efectivă, ca ieșire de bani. Este vorba despre obligația punerii taxei în 4427. Situații de acest gen pot apărea atunci când firma românească beneficiază de servicii prestate de nerezidenți, dar pentru care locul impozitării se consideră a fi în România, despre achizițiile intracomunitare cu locul impozitării în România, despre achizițiile de gaze naturale și de electricitate de la nerezidenți, precum și despre beneficiarii din cadrul unor operațiuni triunghiulare.



economică, cu condiția să nu se depășească termenul de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală (de regulă, 5 ani începând cu data de 1 iulie a anului următor, dacă legea nu prevede altfel). Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cu excepția aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderile mici cărora li se aplică dispozițiile specifice.

#### 4.13.3. Excepții de la exercitarea dreptului de deducere

Prin excepție de la regulile generale de deducere, se limitează<sup>137</sup> la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, dacă vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice<sup>138</sup>. Această restricție nu se aplică pentru vehiculele rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. De asemenea, limitarea deductibilității taxei nu este valabilă pentru următoarele categorii de vehicule rutiere motorizate:

- vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

<sup>137</sup> Din mai 2009 și până în decembrie 2011, deductibilitatea TVA aferentă acestor achiziții a fost suspendată complet, fără ca firmele să conteste prea convingător această măsură. Ambele părți – fisco și contribuabili – plecau, probabil, de la premisa că multe autoturisme înmatriculate pe firme se foloseau/se folosesc în scopuri care nu au o legătură directă și totală cu activitatea economică.

<sup>138</sup> În cazul vehiculelor utilizate exclusiv în scopul activității economice, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă integral, nefiind aplicabilă limitarea la 50%. Codul fiscal stabilește că utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs completă.



Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute mai sus rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

**Exemplu:** Cheltuielile efectuate în luna curentă pentru funcționarea și întreținerea autoturismelor firmei sunt:

- firma a negociat cu furnizorul de combustibili un sistem de carduri pe baza cărora se face alimentarea, factura făcându-se la sfârșitul lunii; pentru luna curentă, suma facturată este de 12.100 lei, din care TVA 2.100 lei. Din evidențele firmei, rezultă că o parte din combustibil (28%) a fost consumată de autoturisme care nu se folosesc exclusiv în scopul activității economice, deci li se aplică limitarea de deductibilitate la 50%;

- asigurări obligatorii achitate în luna pentru toate autoturismele și a căror valabilitate se întinde pe 12 luni: suma totală plătită este de 5.000 lei, repartizabilă pe 12 luni; ponderea autoturismelor folosite exclusiv în scopuri economice este de 72%;

- cheltuieli cu reviziile, pe facturi cu total de plată de 4.840 lei, din care TVA 840 lei; și aici, procentul autoturismelor folosite și în alte scopuri decât cele economice este de 28%;

- cheltuieli cu întreținere curentă a mașinilor (spălat, presiune la pneuri, odorizante etc.): totalul de plată de pe facturi este de 3.025 lei, din care TVA 525 lei; 28% din aceste cheltuieli sunt destinate autoturismelor pentru care se aplică limitarea la 50%;

- în ultima zi a lunii, firma face recepția unui autoturism nou (ca achiziție intracomunitară) pentru care nu este sigur că va fi folosit exclusiv în scopuri economice, deci jumătate din taxa aferentă lui se duce în costul de achiziție; prețul de cumpărare este de 100.000 euro, TVA 21%, iar cursul de schimb de la data exigibilității taxei este de 5,10 lei/euro.

Taxa pentru care nu se permite deducerea devine taxă nerecuperabilă și, conform regulilor de stabilire a costului de achiziție din OMFP 1802/2014, taxele nerecuperabile se includ în costul bunurilor la achiziția cărora se referă sau, dacă nu este vorba despre bunuri, se trec direct pe cheltuieli. De asemenea, este preferabil ca, încă de la documentul primar – factură, bon fiscal, recepție – să identificăm limitarea și să trecem taxa în analitice ale contului de taxă deductibilă (de exemplu, 4426.1 pentru taxa care se poate deduce și 4426.4, pentru cea care nu se poate deduce din motive de limitare explicită pentru autoturisme). Astfel, contabilizarea operațiunilor enumerate mai sus se poate prezenta după cum urmează:

- factura privind consumul de combustibil deja efectuat în cursul lunii de către mașinile firmei: taxa nedeductibilă este de  $50\% \times 28\% \times 2.100 = 50\% \times 588 = 294$  lei:

|        |   |     |           |           |
|--------|---|-----|-----------|-----------|
| %      | = | 401 | -         | 12.100,00 |
| 602    |   |     | 10.000,00 |           |
| 4426.1 |   |     | 1.806,00  |           |
| 4426.4 |   |     | 294,00    |           |

- ducerea pe cheltuieli a jumătate din taxa aferentă a 28% din achizițiile de combustibili, pentru care nu se acceptă deducerea<sup>139</sup>:

<sup>139</sup> Dacă firma este plătitoare de impozit pe profit, este valabilă și regula potrivit căreia cheltuielile cu întreținerea autoturismelor sunt deductibile tot în limita a 50%. În cazul nostru, cheltuiala cu combustibilul nedeductibilă este de  $50\% \times (28\% \times 10.000 + 294) = 1.547$  lei, sumă care va apărea ca atare în calculul rezultatului fiscal.



## Costel ISTRATE

|     |   |        |        |        |
|-----|---|--------|--------|--------|
| 602 | = | 4426.4 | 294,00 | 294,00 |
|-----|---|--------|--------|--------|

- asigurările nu sunt purtătoare de TVA, deci contabilizarea lor nu pune decât problema repartizării în timp a cheltuielilor ( $5.000 / 12 = 416,67$  lei/lună) și a deductibilității lor la calculul eventualului impozit pe profit<sup>140</sup>:

|     |   |      |          |          |
|-----|---|------|----------|----------|
| 471 | = | 5121 | 5.000,00 | 5.000,00 |
| 613 | = | 471  | 416,67   | 416,67   |

- pentru revizii, avem facturi de la furnizori, cu TVA totală de 840 lei, din care nedeductibilă  $50\% \times 28\% \times 840 = 117,60$  lei:

|             |   |     |          |          |
|-------------|---|-----|----------|----------|
| %           | = | 401 | -        | 4.840,00 |
| 611.revizii |   |     | 4.000,00 |          |
| 4426.1      |   |     | 722,40   |          |
| 4426.4      |   |     | 117,60   |          |

- taxa nedeductibilă ajunsă pe cheltuieli:

|             |   |        |        |        |
|-------------|---|--------|--------|--------|
| 611.revizii | = | 4426.4 | 117,60 | 117,60 |
|-------------|---|--------|--------|--------|

- pentru întreținerea curentă, presupunem că avem, de asemenea, factură, cu taxă totală de 525, din care nedeductibilă  $50\% \times 28\% \times 525 = 73,50$  lei:

|                 |   |     |          |          |
|-----------------|---|-----|----------|----------|
| %               | = | 401 | -        | 3.025,00 |
| 611.întreținere |   |     | 2.500,00 |          |
| 4426.1          |   |     | 451,50   |          |
| 4426.4          |   |     | 73,50    |          |

- taxa nedeductibilă pentru întreținerea curentă:

|                 |   |        |       |       |
|-----------------|---|--------|-------|-------|
| 611.întreținere | = | 4426.4 | 73,50 | 73,50 |
|-----------------|---|--------|-------|-------|

- recepția autoturismului, ca achiziție intracomunitară, la cost de 100.000 euro x 5,10 lei/euro = 510.000 lei;

|     |   |     |         |         |
|-----|---|-----|---------|---------|
| 213 | = | 404 | 510.000 | 510.000 |
|-----|---|-----|---------|---------|

- taxa aferentă achiziției intracomunitare a autoturismului nou este de  $21\% \times 510.000 = 107.100$  lei, din care  $50\% \times 107.100 = 53.550$  taxă nedeductibilă;

|        |   |      |        |         |
|--------|---|------|--------|---------|
| %      | = | 4427 | -      | 107.100 |
| 4426.1 |   |      | 53.550 |         |
| 4426.4 |   |      | 53.550 |         |

- jumătate din această taxă este nedeductibilă, incluzându-se în costul autoturismului<sup>141</sup>:

|     |   |        |        |        |
|-----|---|--------|--------|--------|
| 213 | = | 4426.4 | 53.550 | 53.550 |
|-----|---|--------|--------|--------|

În practică, există și o variantă care simplifică reflectările, ducând toată taxa nedeductibilă, din motive de limitare la 50%, pe cheltuieli specifice: 635 = 4426.4.

<sup>140</sup> Cheltuiala lunară nedeductibilă cu asigurările este de  $50\% \times 28\% \times 416,67 = 58,33$  lei.

<sup>141</sup> Chiar dacă autoturismul este bun de capital, nu face obiectul ajustării taxei aferente achiziției în perioada specifică de 5 ani, deoarece taxa inițială a fost limitată la deducerea a doar 50% și art. 305 din Codul fiscal exclude aceste bunuri din lista celor pentru care se poate ajusta taxa ulterior, la o eventuală schimbare a destinației din punct de vedere al TVA.

#### 4.13.4. Reguli speciale de deducere în cazul persoanelor impozabile cu regim mixt

Firmele care derulează, în aceeași perioadă fiscală, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere se numesc *persoane impozabile cu regim mixt*. Evidența achizițiilor realizate de astfel de firme trebuie realizată pe trei categorii, identificarea făcându-se la recepția bunurilor/serviciilor:

- achiziții destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere – punem taxa aferentă lor într-un analitic al contului specific, de exemplu 4426.1;
- achiziții destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere – punem taxa aferentă lor în alt analitic al contului specific, de exemplu 4426.2;
- achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, adică achiziții mixte, pentru care taxa ajunge, de exemplu, într-un 4426.3.

Această separare a achizițiilor va apărea explicit în jurnalul de cumpărări, unde, la sfârșitul lunii, se stabilește totalul taxei aferente celor trei analitice ale lui 4426.

Regulile de aplicat în continuare se pot sistematiza astfel:

- taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni cu drept de deducere, inclusiv investiții destinate acestui gen de operațiuni, se deduce integral, adică suma din analiticul 4426.1 se scade integral din taxa colectată în 4427;
- taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni fără drept de deducere, inclusiv investiții destinate acestui gen de operațiuni, nu se deduce, adică analiticul 4426.2 se închide prin trecerea sumei aferente pe cheltuieli (635 = 4426.2);
- taxa aferentă achizițiilor mixte se deduce conform **pro-rata**, adică se ține cont de ponderea operațiunilor cu drept de deducere în total operațiuni realizate de firmă; prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată ulterior (conform regulilor de ajustare specifice bunurilor de capital).

Pro-rata de TVA se determină ca raport între:

- pe de o parte, valoarea totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și



- suma totală, fără taxă, a veniturilor din operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor; se includ aici sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

- valoarea oricărei livrări de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;
- valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă, precum și a transferului între gestiuni situate în state membre diferite;
- valoarea operațiunilor constând în servicii financiar, bancare și de asigurări/reasigurări, precum și a operațiunilor imobiliare<sup>142</sup>, dacă acestea sunt accesorii activității principale<sup>143</sup>.

Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă în care se efectuează ajustarea anuală a pro-ratei se anexează un document care prezintă metoda de calcul a pro-ratei definitive. În cursul anului se poate aplica pro-rata provizorie - stabilită la nivelul pro-ratei efective din anul precedent - sau o pro-rată estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent.

**Taxa de dedus** într-un an calendaristic pentru achizițiile mixte se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile aferente operațiunilor mixte pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevăzută stabilită pentru anul respectiv. Taxa de dedus pentru un an calendaristic în contul achizițiilor mixte se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile aferente achizițiilor mixte din anul calendaristic respectiv, cu pro-rata definitivă, determinată pentru anul respectiv.

<sup>142</sup> Operațiunile imobiliare reprezintă operațiuni de livrare, închiriere, leasing, arendare, concesiune și alte operațiuni similare efectuate în legătură cu bunurile imobile.

<sup>143</sup> O operațiune este **accesorie** activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: a) realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal; b) operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; c) suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii sunt nesemnificative.

La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

- din taxa de dedus determinată definitiv pentru achizițiile mixte, se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu;
- rezultatul diferenței de mai sus, în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.

**Exemplu: a) Deducerea lunară a taxei de către o persoană impozabilă cu regim mixt.**

În anul precedent, firma a calculat o pro-rată definitivă de 77%, folosită în anul curent, ca pro-rată provizorie. Cifra de afaceri este suficient de mare pentru ca firma să aibă luna ca perioadă fiscală. În deconturile pe primele 11 luni ale anului, pro-rata folosită este de 77%, pentru deducerea taxei aferente achizițiilor mixte. La sfârșitul lunii curente (iulie), cunoaștem următoarele informații din jurnale de cumpărări și de vânzări:

- taxa colectată totală: 750.000 lei (rulaj creditor 4427);
- taxa aferentă cumpărărilor destinate exclusiv realizării de operațiuni cu drept de deducere: 290.000 lei (rulaj debitor 4426.1);
- taxa aferentă cumpărărilor destinate exclusiv realizării de operațiuni fără drept de deducere: 165.000 lei (rulaj debitor 4426.2);
- taxa aferentă cumpărărilor mixte, adică cele destinate atât operațiunilor cu drept la deducere, cât și celor fără drept la deducere: 375.000 lei (rulaj debitor 4426.3).

Regularizarea TVA presupune identificarea regimului taxei aferente cumpărărilor, astfel:

- taxa de 290.000 lei din 4426.1 se deduce integral;
- taxa de 165.000 din 4426.2 nu se poate deduce, deci se trece pe cheltuieli;
- din cele 375.000 lei aflate în 4426.3, se deduc doar 77% x 375.000 = 288.750 lei diferența de 375.000 - 288.750 = 86.250 lei trecându-se pe cheltuieli.

Taxa colectată este de 750.000 lei, în timp ce taxa de dedus se ridică la 290.000 + 288.750 = 578.750 lei, deci, din compararea lor, rezultă TVA de plată de 750.000 - 578.750 = 171.250 lei. Taxa care nu se poate deduce este de 165.000 + 86.250 = 251.250 lei.

Contabilizarea regularizării taxei, la sfârșitul lunii se poate contabiliza astfel:

|      |   |        |         |         |
|------|---|--------|---------|---------|
| 4427 | = | %      | 750.000 | -       |
|      |   | 4426.1 |         | 290.000 |
|      |   | 4426.3 |         | 288.750 |
|      |   | 4423   |         | 171.250 |
| 635  | = | %      | 251.250 | -       |
|      |   | 4426.2 |         | 165.000 |
|      |   | 4426.3 |         | 86.250  |

**b) Regularizarea, la sfârșitul anului, a diferenței dintre pro-rata efectivă și pro-rata provizorie.** În luna decembrie, din deconturile cumulate pe cele 12 luni ale anului se obțin următoarele informații:

- vânzări supuse TVA 50.000.000 lei;



- vânzări scutite cu drept de deducere: 6.000.000 lei;
- vânzări scutite fără drept de deducere:
  - a) 4.000.000 lei;
  - b) 40.000.000 lei.

Pro rata provizorie folosită în cursul exercițiului a fost de 77% iar rulajul cumulat al contului 4426.3 pe primele 11 luni a fost de 4.100.000 lei.

Regularizarea taxei deduse pe bază de pro rată impune stabilirea pro ratei efective, calculată astfel pentru cele două situații reținute în enunț:

$$a) \text{ pro-rata} = \frac{50.000.000 + 6.000.000}{50.000.000 + 6.000.000 + 4.000.000} \times 100 = \frac{56.000.000}{60.000.000} = 93,33\% \approx 94\%$$

$$b) \text{ pro-rata} = \frac{50.000.000 + 6.000.000}{50.000.000 + 6.000.000 + 40.000.000} \times 100 = \frac{56.000.000}{96.000.000} = 58,33\% \approx 59\%$$

Regularizarea taxei impune efectuarea următoarelor calcule:

a) pro rata efectivă (94%) este mai mare decât cea provizorie (77%), ceea ce înseamnă că, în primele 11 luni, s-a dedus mai puțin decât trebuia cu  $4.100.000 \times (0,94 - 0,77) = 697.000$  lei. Această sumă trebuie dedusă suplimentar și va apărea în decontul de TVA la regularizări privind pro-rata, cu semnul plus, iar înregistrarea ei în contabilitate se face astfel:

|     |   |        |          |          |
|-----|---|--------|----------|----------|
| 635 | = | 4426.3 | -697.000 | -697.000 |
|-----|---|--------|----------|----------|

b) pro rata efectivă (59%) este mai mică decât cea provizorie (77%), ceea ce înseamnă că s-a dedus mai mult decât trebuia cu  $4.100.000 \times (0,77 - 0,59) = 738.000$  lei. Această sumă trebuie trecută suplimentar pe cheltuieli și apare în decont, cu semnul minus, la regularizări privind pro-rata:

|     |   |        |         |         |
|-----|---|--------|---------|---------|
| 635 | = | 4426.3 | 738.000 | 738.000 |
|-----|---|--------|---------|---------|

Pentru rulajul lui 4426.3 din luna decembrie, se aplică direct pro-rata definitivă, deci nu-i nevoie de regularizare.

#### 4.13.5. Exercițierea dreptului de deducere prin decontul de taxă

Deducerea taxei aferente cumpărărilor din taxa aferentă vânzărilor și evidențierea taxei de plată sau a taxei de recuperat se realizează tehnic prin completarea decontului de TVA (declarația fiscală cod 300). Decontul se întocmește pentru fiecare perioadă fiscală. Conform Codului fiscal (art. 322), regula de bază spune că perioada fiscală este luna calendaristică și, deci, un contribuabil are 12 deconturi de depus pentru un an. Totuși, prin derogare de la această regulă, perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro<sup>144</sup> (se depun, astfel, 4 deconturi pe an). Nu beneficiază de această excepție firmele care au efectuat achiziții intracomunitare de bunuri,

<sup>144</sup> Echivalentul în lei al plafonului de 100.000 de euro se determină pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru 31 decembrie al anului precedent sau cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru data solicitării înregistrării prin opțiune.

pentru care perioada fiscală devine luna calendaristică. Autoritățile fiscale competente pot aproba, la solicitarea justificată a persoanei impozabile, în anumite condiții, o altă perioadă fiscală. Decontul se depune la autoritatea fiscală până pe data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală.

Dacă nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau dacă nu s-au primit documentele de justificare pentru deducerea taxei, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale când sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, întocmit într-o perioadă care să nu depășească termenul de prescripție stabilit de Codul de procedură fiscală. Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală.

**Exemplu:** Firma este persoană impozabilă cu regim mixt, pro-rata provizorie fiind de 80%. În cursul lunii, firma a realizat operațiuni consemnate în jurnalul de vânzări și în jurnalul de cumpărări. Din aceste jurnale se pot prelua direct majoritatea datelor necesare întocmirii decontului de TVA. Pentru a efectua un fel de recapitulare a principalelor noțiuni privind TVA, în enunțul aferent acestui exemplu, vom da cifrele aferente bazei de calcul a TVA, pe baza cărora să reconstituim rulajele conturilor de taxă deductibilă (pe cele trei analitice amintite mai sus) și de taxă colectată. Presupunem că, din decontul lunii precedente, se reportează o taxă de recuperat (a cărei denumire fiscală este *suma negativă de plată*) de 50.000 lei, pentru care nu s-a solicitat rambursarea. Datele de pornire în întocmirea decontului sunt:

- pentru vânzări:

| Tip vânzare                                                                                                                                        | Valoare<br>(fără TVA) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| v1. vânzări în țară de bunuri și servicii, cu TVA 21%                                                                                              | 35.000.000            |
| v2. vânzări în țară de bunuri și servicii, cu TVA 11%                                                                                              | 8.500.000             |
| v3. vânzări în țară supuse măsurilor de simplificare (către persoane impozabile)                                                                   | 1.000.000             |
| v4. livrări intracomunitare                                                                                                                        | 9.400.000             |
| v5. vânzări la export                                                                                                                              | 16.000.000            |
| v6. vânzări de servicii către nerezidenți, pentru care locul impunerii este teritoriul unde au sediul cumpărătorii (operațiune neimpozabilă în RO) | 2.000.000             |
| v7. vânzări în țară scutite fără drept de deducere                                                                                                 | 7.000.000             |

- fiind persoană impozabilă cu regim mixt, firma trebuie să evidențieze cumpărările pe cele trei categorii amintite mai sus:



| Tip cumpărare                                                                            | Total      | Din care:                                    |                                                 |                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------|
|                                                                                          |            | pentru operațiuni care dau drept de deducere | pentru operațiuni care nu dau drept de deducere | pentru operațiuni mixte |
| c1) cumpărări din țară de bunuri și servicii, cu TVA 21%                                 | 22.000.000 | 15.500.000                                   | 2.500.000                                       | 4.000.000               |
| c2) cumpărări din țară de bunuri și servicii, cu TVA 11%                                 | 6.900.000  | 4.630.000                                    | 2.270.000                                       | -                       |
| c3) importuri (cu 21%)                                                                   | 12.500.000 | 10.100.000                                   | 900.000                                         | 1.500.000               |
| c4) cumpărări din țară supuse măsurilor de simplificare (cu 21%)                         | 1.700.000  | 1.000.000                                    | 590.000                                         | 110.000                 |
| c5) achiziții intracomunitare (cu 21%)                                                   | 12.400.000 | 9.700.000                                    | 1.000.000                                       | 1.700.000               |
| c6) achiziții de servicii de la nerezidenți, pentru care locul impunerii este în România | 3.000.000  | 1.550.000                                    | -                                               | 1.450.000               |

Pe baza acestor date, ne propunem să reconstituim rulajele conturilor 4427, 4426.1, 4426.2 și 4426.3. Pentru aceasta, ne uităm, mai întâi, la situația cumpărărilor, știind că, în cazul unora dintre ele se aplică autolichidarea taxei, adică apare, în același timp, și taxă deductibilă în 4426 și taxă colectată în 4427, după care continuăm cu vânzările:

| Operațiunea                                                                              | Rulaj     |         |         |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------|---------|-----------|
|                                                                                          | 4426.1    | 4426.2  | 4426.3  | 4427      |
| c1) cumpărări din țară de bunuri și servicii, cu TVA 21%                                 | 3.255.000 | 525.000 | 840.000 | -         |
| c2) cumpărări din țară de bunuri și servicii, cu TVA 11%                                 | 509.300   | 249.700 | -       | -         |
| c3) importuri (cu 21%)                                                                   | 2.121.000 | 189.000 | 315.000 | -         |
| c4) cumpărări din țară supuse măsurilor de simplificare (cu 21%)                         | 210.000   | 123.900 | 23.100  | 357.000   |
| c5) achiziții intracomunitare (cu 21%)                                                   | 2.037.000 | 210.000 | 357.000 | 2.604.000 |
| c6) achiziții de servicii de la nerezidenți, pentru care locul impunerii este în România | 325.500   | -       | 304.500 | 630.000   |
| v1. vânzări în țară de bunuri și servicii, cu TVA 21%                                    | -         | -       | -       | 7.350.000 |
| v2. vânzări în țară de bunuri și servicii, cu TVA 11%                                    | -         | -       | -       | 935.000   |

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                                                                                                    |                  |                  |                  |                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| v3. vânzări în țară supuse măsurilor de simplificare (către persoane impozabile)                                                                   | -                | -                | -                | -                 |
| v4. livrări intracomunitare                                                                                                                        | -                | -                | -                | -                 |
| v5. vânzări la export                                                                                                                              | -                | -                | -                | -                 |
| v6. vânzări de servicii către nerezidenți, pentru care locul impunerii este teritoriul unde au sediul cumpărătorii (operațiune neimpozabilă în RO) | -                | -                | -                | -                 |
| v7. vânzări în țară scutite fără drept de deducere                                                                                                 | -                | -                | -                | -                 |
| <b>Total rulaje</b>                                                                                                                                | <b>8.457.800</b> | <b>1.297.600</b> | <b>1.839.600</b> | <b>11.876.000</b> |

Câteva explicații despre modul în care am completat tabelul de mai sus:

- pe fiecare rând, am aplicat cota de TVA la baza de calcul și am completat, în cazul achizițiilor, pe fiecare analitic al lui 4426, acolo unde a fost cazul;

- c4) am avut achiziții supuse măsurilor de simplificare (vezi mai jos), pentru care vânzătorul persoană impozabilă nu colectează taxă, dar cumpărătorul persoană impozabilă autolichidează taxa, contabilizând atât deductibilă, cât și colectată; 4426 se pune pe analitice, în funcție de destinația achizițiilor, în timp ce pentru 4427 este suficient sinteticul<sup>145</sup>;

- achizițiile intracomunitare de bunuri de la c5) sunt și ele generatoare de autolichidare a taxei (4426 = 4427);

- achizițiile de servicii pentru care locul impunerii este în România obligă persoana impozabilă română la autolichidarea taxei (din nou 4426 = 4427);

- spre deosebire de cumpărări – dintre care unele pot genera atât taxă deductibilă, cât și taxă colectată, la vânzări nu putem avea decât taxă colectată și doar pentru operațiunile taxabile v1) și v2); celelalte vânzări nu generează nici un fel de taxă, fie pentru că sunt supuse măsurilor de simplificare – v3), pentru care furnizorul nu colectează taxă –, fie pentru că sunt scutite – livrările intracomunitare, exporturile și vânzările în țară scutite fără drept de deducere, fie pentru că locul impunerii nu este în România – v6), pentru care furnizorul român nu are obligația de a colecta.

Toate achizițiile cărora li se aplică taxarea inversă (4426 = 4427), pentru că apar atât în jurnalul de vânzări, cât și în cel de cumpărări, vor fi prezentate în decontul de TVA, atât la partea de taxă colectată, cât și la cea de taxă deductibilă. Găsim, astfel, rânduri identice la cele două părți ale decontului și, dacă formularul oficial de decont este completat la prima parte (despre taxa colectată), rândurile identice de la partea de taxă deductibilă se completează automat.

Câteva comentarii despre decontul de TVA:

- decontul are patru coloane: prima raportează numărul rândului, a doua denumirea indicatorului, a treia baza de calcul a TVA sau valoarea indicatorului și a patra arată taxa colectată sau deductibilă;

- coloana de valoare și coloana de TVA sunt, uneori, hașurate – asta înseamnă că nu avem nimic de completat; de regulă, la vânzările scutite, coloana de TVA este hașurată dar

<sup>145</sup> Dezvoltarea pe analitice poate ține și de alte criterii, cum ar fi cota de TVA sau activitatea căreia i se atribuie vânzarea/cumpărarea. Noi ne limităm la cele descrise mai devreme.



și coloana de valoare este hașurată acolo unde nu se completează decât TVA, de exemplu, la ajustări conform pro-rata;

- la partea de taxă deductibilă, apare un rând, numit *Total taxă deductibilă*, care ne arată toată taxa din rulajul debitor al lui 4426, indiferent de analitice (cu excepția taxei nedeductibile aferente achizițiilor aferente autoturismelor), urmat de un alt rând, numit *Sub-total taxă dedusă*, unde trecem doar taxa aferentă achizițiilor pe care o putem scădea din taxa colectată;

- după aproape toate rândurile importante din decont, apare o poziție de regularizări, unde se trec, de regulă, valori reprezentând corecții ale indicatorilor din perioadele precedente;

- a treia casetă (după cea aferentă taxei colectate și cea aferentă taxei deductibile) cuprinde regularizările TVA, adică ne permite să compensăm taxa colectată cu cea de dedus, rezultând *TVA de plată* sau *Suma negativă a TVA* (aceasta din urmă fiind cunoscută, în contabilitate, sub denumirea de *TVA de recuperat*);

- în caseta de regularizări se face și compensarea taxei din perioada curentă cu cea din perioada precedentă, dacă nu a fost achitată, respectiv, dacă nu a fost solicitată rambursarea.

În realitatea contabilității curente, totalurile rulajelor reconstituite de noi mai sus se văd cu ușurință în contabilitatea analitică a firmei, dar și în jurnalele de vânzări și de cumpărări.

Pentru regularizarea care se face automat în decont, noi vom proceda la câteva calcule simple:

- totalul taxei colectate este de 11.876.000 lei;

- totalul taxei deductibile este egal cu suma rulajelor analiticelor lui 4426, adică 11.595.000 lei;

- totalul taxei de dedus (pe care o putem scădea din cea colectată) este egal cu rulajul lui 4426.1 (taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv operațiunilor care dau drept de deducere), plus pro-rata înmulțită cu rulajul lui 4426.3 (taxa aferentă achizițiilor mixte), adică  $8.457.800 + 80\% \times 1.839.600 = 8.457.800 + 1.471.680 = 9.929.480$  lei;

- taxa colectată este mai mare decât taxa de dedus, deci diferența devine TVA de plată  $11.876.000 - 9.929.280 = 1.946.520$  lei;

- taxa care nu poate fi dedusă este egală cu rulajul lui 4426.2 (taxă aferentă achizițiilor destinate exclusiv operațiunilor care nu dau drept de deducere), plus partea rămasă din rulajul lui 4426.3, adică  $1.297.600 + (1.839.600 - 1.471.680) = 1.297.600 + 367.920 = 1.665.520$  lei;

- pentru că luna curentă s-a încheiat cu TVA de plată și pentru că din luna precedentă am reportat o sumă negativă de plată (în sold la 4424) de 50.000 lei, pentru care nu s-a solicitat rambursare, se face compensarea dintre creanță și datorie, la nivelul valorii mai mici.

Contabilizarea regularizării TVA, pe baza decontului de TVA, a jurnalelor de vânzări și de încasări și a situației de calcul a taxei nedeductibile se poate prezenta:

- închiderea taxei colectate și punerea în evidență a TVA de plată:

|      |   |        |            |           |
|------|---|--------|------------|-----------|
| 4427 | = | %      | 11.876.000 | -         |
|      |   | 4426.1 |            | 8.457.800 |
|      |   | 4426.3 |            | 1.471.680 |
|      |   | 4423   |            | 1.946.520 |

- trecerea pe cheltuieli a taxei care nu poate fi dedusă din taxa colectată:

|     |   |        |           |           |
|-----|---|--------|-----------|-----------|
| 635 | = | %      | 1.665.520 | -         |
|     |   | 4426.2 |           | 1.297.600 |
|     |   | 4426.3 |           | 367.920   |



- compensarea taxei de recuperat din perioada precedentă cu o parte din taxa de plată din perioada curentă:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 4423 | = | 4424 | 50.000 |  | 50.000 |
|------|---|------|--------|--|--------|

În urma acestor operațiuni, conturile de TVA se închid, cu excepția lui 4423, rămas cu sold egal cu  $1.946.520 - 50.000 = 1.896.520$  lei; această sumă apare explicit și pe penultimul rând din caseta de regularizări a decontului de TVA.

#### 4.13.6. Rambursările TVA de către alte state membre către persoanele impozabile stabilite în România

Firmele românești pot face achiziții de bunuri și de servicii din alte state membre UE, după cum pot face și importuri în alte state membre. Dacă aceste achiziții au loc pe teritoriul altor state membre, nu se pot încadra la categoria de achiziții intracomunitare, scutite la furnizor. Dimpotrivă, vânzarea efectuată de o firmă din alt stat către reprezentantul firmei românești se face cu documente pe care este înscrisă TVA din statul respectiv: firma străină colectează, dar firma românească nu poate deduce această taxă în România. La limită, pentru deducerea taxei respective, firma românească ar putea să se înregistreze în scopuri de TVA în alte state, însă această soluție este costisitoare administrativ și financiar. De exemplu, șoferii camioanelor aparținând unor transportatori înregistrați în scopuri de TVA în România alimentează cu combustibili în alte state membre, plătind prețuri care includ TVA locală. Pot apărea și servicii de cazare sau de restaurant plătite tot la prețuri care includ TVA, având în vedere că locul impunerii este statul membru unde se efectuează livrarea/prestarea. Dacă aceste tranzacții sunt ocazionale, putem să ne imaginăm că firma românească trece pe cheltuieli valoarea inclusiv TVA din documentele de achiziție, în lipsa posibilității de a deduce în România o taxă străină. Dacă, dimpotrivă, sumele sunt semnificative – cum ar fi, de exemplu, pentru transportatorii internaționali cu multe mașini care circulă în străinătate – recuperarea TVA din prețurile achizițiilor din alte state are un impact financiar important. În aceste condiții, devine interesant pentru firmele românești să li se ramburseze taxa plătită în străinătate – regulile sunt valabile, în oglindă, și pentru firmele străine care cumpără bunuri și servicii în România, plătind prețuri inclusiv TVA românească, pe care nu o pot deduce în țările proprii. Dreptul la o astfel de rambursare este stabilit în condițiile legii valabile în statul de rambursare și nu se poate realiza decât către persoane impozabile care efectuează operațiuni cu drept de deducere în România și conform pro-ratei, dacă este cazul.

Prin OMFP 2810/2016, autoritatea fiscală română a stabilit o procedură prin care solicitanții români pot adresa astfel de cereri către ANAF, care, după verificările formale de rigoare, se va însărcina cu transmiterea acestora spre autoritățile competente din statele membre de unde se solicită rambursarea taxei. Cererea se depune electronic și trebuie însoțită de documentele care



atestă plata prețurilor inclusiv TVA în alte state membre, până cel mai târziu pe 30 septembrie a anului calendaristic următor perioadei de rambursare<sup>146</sup>. Este necesară atașarea unor copii ale documentelor dacă baza de impozitare este de cel puțin 1.000 euro sau echivalentul în moneda națională (250 euro, pentru achiziția de combustibili).

**Exemplu:** Firma românească a contabilizat facturi și alte documente justificative emise de furnizori din alte state membre UE pentru cumpărări efectuate pe teritoriile acestor state de către angajați ai firmei românești. Presupunem că totalurile de plată de pe aceste facturi sunt de 10.000 euro, din care 8.000 euro pentru combustibili (TVA 1.400 euro) și 2.000 euro pentru servicii de cazare (TVA 120 euro). Facturile se înregistrează atunci când ajung în contabilitate, deci vor apărea mai multe cursuri de schimb valutar presupunem un curs mediu de 5,10 lei/euro. În ce privește contabilizarea, pe facturile privind consumurile, valorile fără TVA se duc pe cheltuieli, în timp ce taxa plătită în străinătate nu se poate trece în 4426, pentru că nu poate fi dedusă din taxa colectată în România; știm că putem recupera această taxă, deci debităm un cont de creanță față de statele în care am plătit taxa. Cheltuiala cu combustibilul este de  $(8.000 - 1.400) \times 5,10 = 33.660$  lei, cheltuiala privind cazarea este de  $(2.000 - 120) \times 5,10 = 9.588$  lei, iar taxa de recuperat este de  $(1.400 + 120) \times 5,10 = 7.752$  lei:

|                 |   |          |           |           |
|-----------------|---|----------|-----------|-----------|
| %               | = | 401/5124 | -         | 51.000,00 |
| 602             |   |          | 33.660,00 |           |
| 625             |   |          | 9.588,00  |           |
| 461.TVA străină |   |          | 7.752,00  |           |

După depunerea cererii electronice și transmiterea acesteia de către ANAF la autoritățile fiscale din celelalte state membre, se recuperează taxa de 1.520 euro, la cursul de schimb de 5,09 lei/euro:

|      |   |                 |          |          |
|------|---|-----------------|----------|----------|
| %    | = | 461.TVA străină | -        | 7.752,00 |
| 5124 |   |                 | 7.736,80 |          |
| 665  |   |                 | 15,20    |          |

#### 4.13.7. Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

La cumpărarea de bunuri și servicii de către o persoană impozabilă română de la altă persoană impozabilă română sau din UE (ca achiziție intracomunitară) ori din import, este foarte probabilă apariția unei taxe deductibile, înregistrate contabil în debitul lui 4426, în corespondență cu contul de datorie față de furnizor (4426 = 401/404), cu un cont de trezorerie (4426 = 5121/5311), cu un cont de taxă colectată (4426 = 4427, la autolichidarea taxei),

<sup>146</sup> Perioada de rambursare este de maximum un an calendaristic și de minimum 3 luni calendaristice. În cazul în care cererea de rambursare vizează o perioadă de rambursare mai mică de un an calendaristic, dar mai mare de 3 luni, cuantumul TVA pentru care se solicită o rambursare nu poate fi mai mic de 400 euro sau echivalentul acestei sume în moneda națională a statului de rambursare. Dacă cererea de rambursare se referă la o perioadă de rambursare de un an calendaristic sau la perioada rămasă dintr-un an calendaristic, cuantumul TVA nu poate fi mai mic de 50 euro sau echivalentul acestei sume în moneda națională a statului de rambursare.



cu contul de TVA neexigibilă ( $4426 = 4428.6$ ) și ne putem imagina și alte situații. Aplicarea regulilor de deducere face ca firma să poată scădea această taxă – integral sau parțial – din taxa colectată. Totuși, deducerea din perioada fiscală în care s-a făcut achiziția bunului/serviciului sau din perioada fiscală când a apărut acest drept nu este mereu definitivă. Din acest punct de vedere, ne putem aștepta ca unele evenimente ulterioare să ne oblige la ajustarea dreptului inițial de deducere. Regulile de aplicat sunt diferite după cum achiziția care a generat taxa deductibilă s-a referit la bunuri de capital sau la alte bunuri/servicii. Pentru bunurile de capital, am rezervat sub-capitolul următor, așa încât ne oprim asupra stocurilor și asupra serviciilor.

Codul fiscal stabilește că ajustarea taxei deductibile (contabilizată, de regulă, ca  $635 = 4426$ , cu plus sau cu minus) intervine atunci când nu se aplică regulile specifice livrării sau prestării către sine: reamintim că aceste din urmă tranzacții (cele către sine) se asimilează livrărilor/prestărilor și trebuie întocmită autofaktură pe baza căreia se contabilizează  $635 = 4427$ , punându-se în evidență taxă colectată și nu o ajustare a taxei deductibile.

Ajustarea taxei deductibile apare, conform Codului fiscal, în situații precum:

- deducerea devine mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze (ca urmare a unor erori, de exemplu);
- există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile când are loc returul bunurilor ori primirea de reduceri ulterioare facturii inițiale; de asemenea, ajustarea intervine și atunci când pro-rata definitivă diferă de pro-rata provizorie folosită în cursul exercițiului;
- persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivate și serviciile neutilizate, ca urmare a unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni cu drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni fără drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.

Apariția, în lista din Codul fiscal, a bunurilor lipsă din gestiune, poate crea probleme serioase, deoarece lipsurile pot avea o multitudine de cauze și nu toate aceste cauze sunt neapărat imputabile persoanei impozabile. În aceste condiții, autoritatea fiscală elimină de la obligativitatea ajustării TVA situații precum:

- a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;
- b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;



- c) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;
- d) pierderile tehnologice; totuși, în cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora;
- e) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege.

**Exemple: a) Bunuri lipsă, imputabile sau neimputabile.** La inventariere, firma constată o lipsă de materiale consumabile, evaluate la cost de achiziție de 1.000 lei; taxa aferentă acestora a fost de 21%. Indiferent dacă se impută sau nu, lipsa se contabilizează la fel:

|     |   |     |       |  |       |
|-----|---|-----|-------|--|-------|
| 602 | = | 302 | 1.000 |  | 1.000 |
|-----|---|-----|-------|--|-------|

Taxa aferentă achiziției consumabilelor lipsă trebuie ajustată:

|     |   |      |     |  |     |
|-----|---|------|-----|--|-----|
| 635 | = | 4426 | 210 |  | 210 |
|-----|---|------|-----|--|-----|

Putem, eventual, să mutăm din creditul în debitul lui 4426, pentru a rezerva creditul doar operațiunii de închidere periodică generată de regularizarea TVA:

|      |   |      |      |  |      |
|------|---|------|------|--|------|
| 4426 | = | 4426 | -210 |  | -210 |
|------|---|------|------|--|------|

În cazul imputării, sumele imputate nu sunt considerate ca rezultând dintr-o operațiune din sfera de aplicare a TVA, deci nu colectăm nici un fel de taxă; considerăm că imputarea se face la 1.200 lei:

|      |   |     |       |  |       |
|------|---|-----|-------|--|-------|
| 4282 | = | 758 | 1.200 |  | 1.200 |
|------|---|-----|-------|--|-------|

**b) Mărfuri degradate calitativ (expirate) și distruse.** Apar situații frecvente în care unor bunuri le expiră perioada de valabilitate (mărfuri alimentare, băuturi diverse, medicamente, produse chimice etc.). Dacă firma deținătoare a acestor bunuri nu le-a valorificat înainte de expirare, atunci va descărca gestiunea, dacă face dovada distrugerii lor (în intern sau de către terți), fără să ajusteze taxa dedusă la achiziția bunurilor respective. Dacă evenimentul este considerat excepțional, contabilizarea unei astfel de distrugerii – considerăm că mărfurile respective au un cost de 400 lei – se poate prezenta astfel<sup>147</sup>:

|      |   |     |     |  |     |
|------|---|-----|-----|--|-----|
| 6588 | = | 371 | 400 |  | 400 |
|------|---|-----|-----|--|-----|

**c) Modificări legislative.** Presupunem că firma derulează operațiuni taxabile (adică dau drept de deducere) și că legea se modifică în sensul că operațiunile respective devin scutite fără drept de deducere. La intrarea în vigoare a unei astfel de modificare de lege, este necesară o inventariere, pentru identificarea bunurilor rămase în funcțiune/neconsumate și pentru care s-a dedus taxă anterior. În cazul altor bunuri decât cele de capital, taxa identificată cu ocazia acestei inventarieri se ajustează, fie ducându-se pe cheltuieli (635 = 4426), fie adăugându-se la valoarea de înregistrare a bunurilor în cauză (301/302/371 = 4426).

#### 4.13.8. Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

În sensul regulilor privind TVA, **bunurile de capital** reprezintă toate activele corporale fixe, la care se adaugă modernizările/transformările imobilelor, dacă depășesc 20% din valoarea bunului după modernizare/transformare. Așa

<sup>147</sup> În acest exemplu simplu, considerăm că mărfurile sunt evaluate în contul 371 la cost de achiziție și nu la vreun potențial preț de vânzare inclusiv TVA:

cum am arătat mai sus, perioada de ajustare a taxei deductibile aferente dobândirii bunurilor de capital este de 20 de ani, pentru imobile și pentru modernizările lor, dacă îndeplinesc condiția de 20% amintită mai sus, și de 5 ani, pentru celelalte bunuri de capital. Pentru simplificarea calculului, Codul fiscal stabilește că perioada de ajustare începe la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile de capital au fost achiziționate sau fabricate sau a anului când au fost folosite pentru prima dată, în cazul modernizărilor care îndeplinesc condiția de 20% de mai sus. Reamintim că autoturismele cărora li s-a aplicat limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA, chiar dacă sunt bunuri de capital, nu se supun regulilor de ajustare a TVA. În vederea ajustării taxei deductibile aferente bunurilor de capital, persoanele impozabile sunt obligate să țină un **registru al bunurilor de capital**, unde să evidențieze pentru fiecare bun de capital informațiile necesare eventualei ajustări.

Ajustarea taxei deductibile aferentă bunurilor de capital devine obligatorie ca urmare a evenimentelor următoare:

- a) bunul de capital este folosit de persoana impozabilă, integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice sau pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei sau pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;
- b) în cazurile când apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;
- c) în situația când un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă<sup>148</sup>;
- d) dacă bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:
  1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;
  2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, dacă aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;
  3. în cazul casării unui bun de capital;
- e) în cazurile de anulare a contractului, al refuzurilor, al reducerilor ulterioare, al falimentului.

Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital dacă suma rezultată ca urmare a fiecărei ajustări aferente unui bun de capital este mai mică de 1.000 lei.

Normele de aplicare a Codului fiscal prezintă un număr de exemple de ajustare a taxei aferente dobândirii de bunuri de capital, de pe urma unor evenimente din cele mai diverse.

<sup>148</sup> Totuși, într-o astfel de situație, în cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv.



**Exemple: a) Clădire dobândită cu deducerea TVA și vândută ulterior, cu scutire de TVA.** În iunie 2026, firma cumpără o clădire nouă, la preț fără TVA de 10.000.000 lei, TVA 21%: știm că acestei tranzacții, realizată între persoane impozabile, i se aplică măsurile de simplificare, furnizorul nu pune TVA pe factură, iar cumpărătorul autolichidează taxa:

|      |   |      |            |            |
|------|---|------|------------|------------|
| 212  | = | 404  | 10.000.000 | 10.000.000 |
| 4426 | = | 4427 | 2.100.000  | 2.100.000  |

Firma își propune folosirea clădirii în scopul realizării de operațiuni taxabile, deci taxa pusă inițial în 4426 este deductibilă integral, chiar dacă provizoriu. Clădirea este înscrisă în registrul bunurilor de capital, unde se stabilește și care sunt cei 20 de ani ai perioadei de ajustare: de la 1 ianuarie 2026, până la 31 decembrie 2045. De asemenea, se calculează taxa aferentă fiecăruia din cei 20 de ani ai perioadei de ajustare:  $2.100.000 / 20 = 105.000$  lei/an. Clădirea este folosită conform destinației inițiale până în martie 2039, când este vândută în regim de scutire<sup>149</sup>. Folosirea clădirii pentru o operațiune fără drept de deducere înseamnă schimbarea destinației ei din punct de vedere al TVA, motiv care ne obligă la ajustarea taxei deduse inițial și aferentă celor 7 ani rămași din perioada de ajustare<sup>150</sup>:  $105.000 \times 7 = 735.000$  lei:

|     |   |      |         |         |
|-----|---|------|---------|---------|
| 635 | = | 4426 | 735.000 | 735.000 |
|-----|---|------|---------|---------|

**b) Clădire cumpărată cu deducere de TVA și dată ulterior cu chirie în condiții de scutire.** Considerăm aceleași date ca la exemplul imediat anterior (clădire pusă în funcțiune în 2026), cu diferența că, în septembrie 2028, firma dă cu chirie 80% din clădire și optează pentru ca operațiunea de închiriere să fie scutită fără drept de deducere. Clădirea fiind cumpărată în 2026, la data schimbării destinației vor fi trecut 2 ani din perioada de ajustare, ani pentru care nu se ajustează nimic. Rămân însă 18 ani, cu o taxă de ajustat de  $18 \times 80\% \times 105.000 = 1.512.000$  lei/an. Această sumă se va contabiliza în septembrie 2028 și va apărea în decontul pe această lună (contabilizarea este cu plus, apariția în decont este cu minus):

|     |   |      |           |           |
|-----|---|------|-----------|-----------|
| 635 | = | 4426 | 1.512.000 | 1.512.000 |
|-----|---|------|-----------|-----------|

În anii următori (în 2029, 2030 și 2031) nu se schimbă procentul aferent părții din clădire dată cu chirie, așa încât nu se va mai înregistra nimic.

În februarie 2032, firma scade procentul din clădire dat cu chirie, de la 80% la 56%, ceea ce înseamnă că va face o nouă ajustare a taxei, pentru a ține cont de această modificare în utilizarea bunului de capital. Suma de ajustat, în favoarea firmei, este egală cu  $14 \text{ ani} \times (0,80 - 0,56) \times 105.000 = 352.800$  lei:

|     |   |      |          |          |
|-----|---|------|----------|----------|
| 635 | = | 4426 | -352.800 | -352.800 |
|-----|---|------|----------|----------|

**c) Schimbări anuale ale pro-ratei de deducere.** Firma (persoană impozabilă cu regim mixt) investește într-un echipament amortizabil liniar pe 12 ani și considerat achiziție mixtă în sensul că va fi utilizat atât pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, cât și pentru operațiuni fără drept de deducere. La data achiziției (iulie 2026), prețul de cumpărare a fost de 900.000 lei, TVA deductibilă inițial este de  $21\% \times 900.000 = 189.000$  lei și

<sup>149</sup> Reamintim că vânzarea de construcții, cu excepția celor noi, este, ca regulă de bază, scutită fără drept de deducere. Firma ar avea posibilitatea să opteze pentru ca operațiunea să fie taxabilă.

<sup>150</sup> 2039 se consideră an întreg.

pro-rata provizorie folosită de firmă este de 65%. În calculele aferente decontului pe iulie 2026, partea nedeductibilă din taxă este diferența de  $35\% \times 189.000 = 66.150$  lei, sumă ajunsă pe cheltuieli (635 = 4426.3). Perioada de ajustare este de 5 ani și taxa aferentă fiecăruia din acești ani este de  $189.000 / 5 = 37.800$  lei.

La sfârșitul anului 2026, pro-rata definitivă este de 77%, adică este necesară o corectare a sumei deduse inițial în legătură cu achiziția echipamentului Pentru acest prim an de funcționare, firma a dedus efectiv  $65\% \times 189.000 = 122.850$  lei și ar fi trebuit să deducă  $77\% \times 189.000 = 145.530$  lei. Diferența de  $145.530 - 122.850 = 22.680$  lei se deduce suplimentar în decontul pe luna decembrie 2026 (unde apare cu semnul plus) și se contabilizează cu semnul minus:

|     |   |      |         |  |         |
|-----|---|------|---------|--|---------|
| 635 | = | 4426 | -22.680 |  | -22.680 |
|-----|---|------|---------|--|---------|

În urma acestei corecții, din taxa aferentă fiecăruia din anii rămași din perioada de ajustare se poate spune că s-a dedus deja  $77\% \times 37.800 = 29.106$  lei, iar în registrul bunurilor de capital, consemnăm aceste două sume.

În 2027, pro-rata definitivă ajunge la 82% ceea ce prilejuiește următoarele calcule:

- taxa aferentă anului doi al perioadei de ajustare și care poate fi dedusă în acest an  $82\% \times 37.800 = 30.996$  lei;

- diferența dintre taxa de dedus pe anul 2 și taxa dedusă inițial pentru acest an =  $30.996 - 29.106 = 1.890$  lei de dedus suplimentar (apare cu plus în decont și cu minus în contabilitate):

|     |   |      |        |  |        |
|-----|---|------|--------|--|--------|
| 635 | = | 4426 | -1.890 |  | -1.890 |
|-----|---|------|--------|--|--------|

În 2028, pro-rata definitivă coboară la 53%:

- taxa aferentă anului trei al perioadei de ajustare și care poate fi dedusă în acest an  $53\% \times 37.800 = 20.034$  lei;

- diferența dintre taxa de dedus pe anul 3 și taxa dedusă inițial pentru acest an =  $20.034 - 29.106 = -9.072$  lei de scăzut de la deducere (apare cu minus în decont și cu plus în contabilitate):

|     |   |      |       |  |       |
|-----|---|------|-------|--|-------|
| 635 | = | 4426 | 9.072 |  | 9.072 |
|-----|---|------|-------|--|-------|

În 2029, în decontul pe decembrie se calculează o pro-rată definitivă de 66%:

- taxa aferentă anului patru al perioadei de ajustare și care poate fi dedusă în acest an  $66\% \times 37.800 = 24.948$  lei;

- diferența dintre taxa de dedus pe anul 4 și taxa dedusă inițial pentru acest an =  $24.948 - 29.106 = -4.158$  lei de scăzut de la deducere (apare cu minus în decont și cu plus în contabilitate):

|     |   |      |       |  |       |
|-----|---|------|-------|--|-------|
| 635 | = | 4426 | 4.158 |  | 4.158 |
|-----|---|------|-------|--|-------|

În fine, în 2030 – ultimul an al perioadei de ajustare, pro-rata definitivă este de 80%:

- taxa aferentă anului patru al perioadei de ajustare și care poate fi dedusă în acest an  $80\% \times 37.800 = 30.420$  lei;

- diferența dintre taxa de dedus pe anul 5 și taxa dedusă inițial pentru acest an =  $30.420 - 29.106 = 1.134$  lei de dedus suplimentar (apare cu plus în decont și cu minus în contabilitate):

|     |   |      |        |  |        |
|-----|---|------|--------|--|--------|
| 635 | = | 4426 | -1.134 |  | -1.134 |
|-----|---|------|--------|--|--------|



Perioada de ajustare a expirat la sfârșitul lui 2030, ceea ce înseamnă că, începând cu 2031, nu se mai pune problema ajustării taxei aferente achiziției echipamentului.

#### **4.14. Unele regimuri speciale privind TVA**

Complexitatea operațiunilor din sfera de aplicare a TVA și nevoia de simplificare a mecanismelor specifice a făcut ca normele să introducă 9 regimuri speciale de TVA, aplicabile în tot atâtea situații speciale. Reamintim că regimul normal de TVA are drept caracteristici principale colectarea taxei la toate vânzările taxabile și scăderea din taxa colectată a taxei aferente tuturor cumpărărilor pentru care, pe documentul de achiziție, apare TVA. Lista regimurilor speciale cuprinde:

- regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, descris mai sus (la unul din sub-capitolele privind scutirile de TVA);
- regimul special pentru agențiile de turism;
- regimul special pentru operațiunile cu bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;
- regimul special pentru aurul de investiții;
- regimul special pentru servicii prestate de persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană;
- regimul special pentru vânzările intracomunitare de bunuri la distanță, pentru livrările de bunuri interne efectuate de interfețele electronice care facilitează aceste livrări și pentru serviciile prestate de persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană, dar nu în statul membru de consum;
- regimul special pentru agricultori;
- regimul special pentru vânzarea la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe;
- mecanismul special pentru declararea și plata TVA la import.

În cele ce urmează, vom detalia, încercând să punem în evidență implicațiile contabile în cazul câtorva din regimurile enumerate mai sus (agenții de turism, second-hand, agricultori).

##### **4.14.1. Regimul special pentru agențiile de turism**

Agențiile de turism au ca activitate principală intermedierea dintre prestatorii de servicii de turism (cazare, transport, excursii, altele), pe de o parte, și consumatorii de servicii de turism, pe de altă parte. Fiind vorba de servicii, dintre care unele pot fi prestate în țară și altele în afara țării, este importantă stabilirea locului impunerii, pentru a vedea măsura în care agenția realizează o operațiune impozabilă sau neimpozabilă. Astfel:

- dacă livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în beneficiul direct al clientului sunt realizate în afara UE, atunci serviciul unic al agenției este considerat scutit de taxă;
- dacă livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în beneficiul direct al clientului sunt realizate atât în UE, cât și în afara UE, se consideră a fi scutită de taxă doar partea din serviciul unic prestat de agenție aferentă operațiunilor din afara UE;
- în celelalte cazuri, serviciul unic<sup>151</sup> al agenției de turism este considerat a avea locul impunerii în România, dacă agenția este stabilită în România.

Dacă locul impunerii este în România, baza de impozitare a serviciului unic considerat a fi prestat de agenție este marja de profit a acesteia (comisionul fără TVA), adică diferența dintre:

- 1) suma totală plătită de turist; și
- 2) costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii<sup>152</sup> în beneficiul direct al călătorului, dacă aceste livrări și prestări sunt realizate de alte persoane impozabile.

În aceste condiții, regimul special – pentru care se ține o evidență separată – obligă la următoarele:

- pe documentul întocmit către client nu se înscrie explicit nici un fel de TVA;
- taxa din documentele prestatorilor de servicii diverse, componente ale serviciului unic vândut de agenție, nu poate fi dedusă de agenție;
- agenția stabilește marja din care calculează TVA, pe baza procedurii sutei mărite ( $\text{marja} \times 21/121$ ), pentru toate serviciile unice prestate și cu locul prestării considerat a fi în România;
- din taxa astfel colectată, agenția deduce taxa din facturile furnizorilor de bunuri și servicii destinate funcționării proprii (consumabile, echipamente, utilități etc.), care nu se includ în vreun serviciu unic de turism;
- elementele necesare stabilirii acestei taxe se determină pe baza jurnalelor de vânzări și de cumpărări separate în care se trec operațiunile pentru care se aplică regimul special; aceste jurnale sunt distincte de cele unde se consemnează operațiunile supuse regimului normal de TVA.

<sup>151</sup> Toate operațiunile realizate de agenția de turism în legătură cu călătoria sunt considerate un **serviciu unic** prestat de agenție în beneficiul călătorului, în cazul în care agenția acționează în nume propriu în beneficiul direct al turistului și utilizează livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate de alte persoane.

<sup>152</sup> Este vorba de prețul, inclusiv TVA, facturat de furnizorii operațiunilor specifice, precum servicii de transport, hoteliere, catering și alte cheltuieli precum cele cu asigurarea mijloacelor de transport utilizate, taxe pentru viză, diurnă și cazarea pentru șofer, taxele de drum, taxele de parcare, combustibilul.



**Exemplu:** În martie, agenția încasează suma de 115.000 lei de la clienți, ca avansuri pentru sejururi turistice care se vor derula în august, același an. Aplicându-se regimul special, pe documentele eliberate la încasarea avansurilor nu apare TVA. Simplificăm, considerând că încasările s-au făcut atât în numerar (5311), cât și prin folosirea de către clienți a unor carduri bancare (5125):

|      |   |                   |           |            |
|------|---|-------------------|-----------|------------|
| %    | = | 419/462.client.rs | -         | 115.000,00 |
| 5311 |   |                   | 29.000,00 |            |
| 5125 |   |                   | 86.000,00 |            |
| 5121 | = | 5125              | 86.000,00 | 86.000,00  |

Dacă perioada fiscală a agenției de turism este luna, conform normelor de aplicare a Codului fiscal<sup>153</sup>, la finalul perioadei fiscale, datele din jurnalele de vânzări și de cumpărări specifice regimului special se folosesc pentru determinarea bazei de calcul a taxei, adică pentru calculul marjei de profit. În cazul avansurilor, regula spune că nu se iau în considerare, pentru calculul taxei, avansurile primite pentru care nu pot fi determinate cheltuielile aferente. Presupunem că agenția are contracte cu prestatorii de servicii de turism și că, la data încasării avansurilor, se știe ce costuri vor fi facturate agenției de prestatorii respectivi, așa încât se poate stabili baza de calcul a taxei. Considerăm că această sumă este de 19.000 lei, iar taxa aferentă se ridică la  $19.000 \times 21/121 = 3.297,52$  lei:

|      |   |                                  |           |           |
|------|---|----------------------------------|-----------|-----------|
| 5121 | = | 419/462.client.rs <sup>154</sup> | -3.297,52 | -3.297,52 |
| 5121 | = | 4427                             | -3.297,52 | -3.297,52 |

Dacă n-ar fi existat o informație credibilă cu privire la cheltuielile aferente serviciului unic de turism (situație destul de probabilă), nu am fi avut de colectat taxă în martie, aceasta amânându-se pe luna când vor fi ajuns facturile de la prestatorii de servicii de turism.

Agenția plătește, la rândul ei, avansuri către prestatori, sume pentru care primește facturi cu TVA, în sumă totală de 80.000 lei. Aplicarea regimului special interzice recunoașterea ca deductibilă a taxei din facturile furnizorilor de servicii turistice, așa încât avem:

|                 |   |                 |        |        |
|-----------------|---|-----------------|--------|--------|
| 409.furnizor.rs | = | 401.furnizor.rs | 80.000 | 80.000 |
| 401.furnizor.rs | = | 5121            | 80.000 | 80.000 |

Simplificând la maximum, considerăm că în luna august, după consumarea serviciilor turistice de către clienți, furnizorii acestor servicii trimit către agenție facturile aferente serviciilor efective. Totalul de plată al facturilor respective (inclusiv TVA) este de 96.500 lei, această sumă reprezintă suma exactă a cheltuielilor aferente serviciului unic din exemplu. Contabilizarea se poate face în mai multe faze:

- primirea facturilor de la prestatori și contabilizarea acestora la agenție, ca la un intermediar, cu venitul la nivelul marjei brute, deocamdată:

|                   |   |                 |            |           |
|-------------------|---|-----------------|------------|-----------|
| 411/461.client.rs | = | %               | 115.000,00 | -         |
|                   |   | 401.furnizor.rs |            | 96.500,00 |
|                   |   | 704             |            | 18.500,00 |

<sup>153</sup> Formularea explicită din norme este: „pe baza informațiilor din jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, [agențiile de turism] determină baza de impozitare pentru serviciile unice prestate într-o perioadă fiscală”.

<sup>154</sup> Folosim analitice în care rs înseamnă regim special.

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

- regularizarea avansurilor primite de la clienți și stornarea taxei la avansuri: soldul datoriei din avansuri primite este de 115.000 - 3.297,52 = 111.702,48 lei:

|                   |   |                  |            |            |
|-------------------|---|------------------|------------|------------|
| 419/462.client.rs | = | %                | 111.702,48 | -          |
|                   |   | 411/461client.rs |            | 115.000,00 |
|                   |   | 4427             |            | -3.297,52  |

- regularizarea avansurilor plătite furnizorilor:

|                 |   |                 |        |  |        |
|-----------------|---|-----------------|--------|--|--------|
| 401.furnizor.rs | = | 409.furnizor.rs | 80.000 |  | 80.000 |
|-----------------|---|-----------------|--------|--|--------|

- la sfârșitul perioadei fiscale, stabilim taxa aferentă serviciului turistic prestat efectiv:  $21/121 \times (115.000 - 96.500) = 21/121 \times 18.500 = 3.210,74$  lei și o contabilizăm integral, având în vedere faptul că am stornat taxa colectată la primire avansurilor:

|                   |   |      |           |           |
|-------------------|---|------|-----------|-----------|
| 411/461.client.rs | = | 704  | -3.210,74 | -3.210,74 |
| 411/461.client.rs | = | 4427 | 3.210,74  | 3.210,74  |

Atât în martie, cât și în august, agenția deduce din taxa pe care o va fi colectat în rulajul creditor al lui 4427, taxa aferentă achizițiilor pentru desfășurarea activităților proprii.

Codul fiscal permite agențiilor de turism să aplice regimul normal de TVA, cu două excepții:

- clientul este persoană fizică, mai puțin atunci când i se intermediază exclusiv servicii de transport de călători<sup>155</sup>;
- serviciile de călătorie cuprind și componente pentru care locul operațiunii se consideră a fi în afara României.

Aplicarea regimului normal mai poate fi solicitată de clienții agenției, dacă sunt persoane impozabile care doresc să deducă taxa aferentă serviciilor cumpărate. Regimul normal de TVA înseamnă că agenția va refactura clienților fiecare componentă a serviciului turistic cu cota de TVA aferentă, iar baza de impozitare a fiecărei componente (pe cote) va include și marja de profit a agenției.

**Exemplu:** Agenția de turism intermediază un serviciu unic de turism care se va derula în luna iulie 2026 și pentru care prețurile inclusiv TVA percepute de la clienți sunt: pentru servicii de cazare 30.000 lei (TVA 11%), pentru servicii de transport 10.000 lei (TVA 21%), servicii de alimentație publică de 14.000 lei (TVA 11%), servicii de organizare conferință 8.000 lei (TVA 21%); totalul sumei de primit de la clienți este de 62.000 lei. La începutul lunii, agenția încasează avans de la clienți în sumă de 6.200 lei, pentru care emite factură cu TVA 21%. De asemenea, imediat ce încasează avans de la clienți, achită furnizorului de servicii de cazare un avans de 2.000 lei (din care TVA 198,20 lei) și furnizorului de servicii de transport, un avans de 1.000 lei (din care TVA 173,55 lei), avansuri pentru care primește facturi cu taxa aferentă. Serviciile de turism sunt prestate tot în luna iulie 2026 și, până la sfârșitul acesteia, agenția primește facturile de la prestatori, cu următoarele totaluri de plată: 26.900 lei pentru cazare (TVA 2.665,77 lei), 9.200 lei pentru

<sup>155</sup> Codul fiscal este plin de astfel de excepții de la excepții, în care se aplică regula de bază.



transport (TVA 1.596,69 lei), 12.500 lei pentru restaurant (TVA 1.238,74 lei) și 7.250 lei pentru servicii de conferință (TVA 1.258,26 lei); în total, ajungem la 55.850 lei facturați de prestatori. Ignorând celelalte operațiuni ale agenției, contabilizarea, pe regim normal vs. regim special se poate prezenta astfel:

| <i>Regim normal de TVA</i>                                                                                                                                                                                                                                          |   |      |                  | <i>Regim special de TVA</i>                                                                                                                                                                                                                                                                       |   |      |                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|------------------|
| - emiterea facturii pentru avansuri, cu suma de 6.200 lei, din care TVA $6.200 \times 21/121 = 989,92$ lei:                                                                                                                                                         |   |      |                  | - emiterea facturii pentru avans, pe care nu se înscrie TVA, urmând ca taxa colectată la marja de profit să se stabilească la sfârșitul perioadei fiscale:                                                                                                                                        |   |      |                  |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                                | = | %    | <u>6.200,00</u>  | 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 419  | 6.200,00         |
|                                                                                                                                                                                                                                                                     |   | 419  | 5.123,03         | - încasarea avansului:                                                                                                                                                                                                                                                                            |   |      |                  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                     |   | 4427 | 1.076,03         | 5121                                                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 4111 | 6.200,00         |
| - încasarea avansului:                                                                                                                                                                                                                                              |   |      |                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
| 5121                                                                                                                                                                                                                                                                | = | 4111 | 6.200,00         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
| - primirea facturilor de avans de la furnizorii de servicii de turism, la total de plată de $2.000 + 1.000 = 3.000$ lei, din care TVA $198,20 + 173,55 = 371,75$ lei:                                                                                               |   |      |                  | - primirea facturilor pentru avansurile la furnizori: nu se poate deduce taxa din aceste facturi, așa încât nu se contabilizează distinct:                                                                                                                                                        |   |      |                  |
| %                                                                                                                                                                                                                                                                   | = | 401  | <u>3.000,00</u>  | 409                                                                                                                                                                                                                                                                                               | = | 401  | 3.000,00         |
| 409                                                                                                                                                                                                                                                                 |   |      | 2.628,25         | - plata avansurilor:                                                                                                                                                                                                                                                                              |   |      |                  |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                |   |      | 371,75           | 401                                                                                                                                                                                                                                                                                               | = | 5121 | 3.000,00         |
| - plata avansurilor:                                                                                                                                                                                                                                                |   |      |                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
| 401                                                                                                                                                                                                                                                                 | = | 5121 | 3.000,00         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
| - primirea facturilor de la furnizori înseamnă și deducerea taxei din acestea ( $2.665,77 + 1.596,69 + 1.238,74 + 1.258,26 = 6.759,46$ lei)                                                                                                                         |   |      |                  | - primirea facturilor de la furnizori, după prestarea serviciilor, la total de plată de $26.900 + 9.200 + 12.500 + 7.250 = 55.850$ lei. Taxa din facturile furnizorilor nu este deductibilă la agenție, regimul special obligând-o la stabilirea marjei de profit: $62.000 - 55.850 = 6.150$ lei: |   |      |                  |
| %                                                                                                                                                                                                                                                                   | = | 401  | <u>55.850,00</u> | 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                              | = | %    | <u>62.000,00</u> |
| 411                                                                                                                                                                                                                                                                 |   |      | 49.090,54        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   | 401  | 55.850,00        |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                |   |      | 6.759,46         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   | 704  | 6.150,00         |
| - în același timp, se completează creanța față de clienți până la suma de 62.000 lei (mai trebuie $62.000,00 - 49.090,54 = 12.909,46$ lei), din care TVA $30.000 \times 11/111 + 10.000 \times 21/121 + 14.000 \times 11/111 + 8.000 \times 21/121 = 7.484,33$ lei: |   |      |                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                                                | = | %    | <u>12.909,46</u> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                     |   | 704  | 5.425,14         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                     |   | 4427 | 7.484,33         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |
| - regularizarea avansurilor de la clienți:                                                                                                                                                                                                                          |   |      |                  | - regularizarea avansurilor primite:                                                                                                                                                                                                                                                              |   |      |                  |
| 419                                                                                                                                                                                                                                                                 | = | %    | <u>5.123,03</u>  | 419                                                                                                                                                                                                                                                                                               | = | 4111 | 6.200,00         |
|                                                                                                                                                                                                                                                                     |   | 4111 | 6.200,00         | - regularizarea avansurilor plătite:                                                                                                                                                                                                                                                              |   |      |                  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                     |   | 4427 | -1.076,03        | 401                                                                                                                                                                                                                                                                                               | = | 409  | 3.000,00         |
| - regularizarea avansurilor la furnizori:                                                                                                                                                                                                                           |   |      |                  | La sfârșitul perioadei se calculează taxa aferentă marjei: $6.150 \times 21/121 = 1.067,36$ lei:                                                                                                                                                                                                  |   |      |                  |
| %                                                                                                                                                                                                                                                                   | = | 409  | <u>2.628,25</u>  | 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 704  | -1.067,36        |
| 401                                                                                                                                                                                                                                                                 |   |      | 3.000,00         | 4111                                                                                                                                                                                                                                                                                              | = | 4427 | -1.067,36        |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                |   |      | -371,75          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |      |                  |

|                                             |                                             |
|---------------------------------------------|---------------------------------------------|
| Rulajele conturilor de TVA au ajuns la:     | Regimul special, datorită faptului că       |
| - rulaj debitor 4426: 6.759,46 lei;         | marjei i se aplică o cotă de 21%, duce la o |
| - rulaj creditor 4427: 7.484,33 lei.        | taxă netă colectată de 1.067,36 lei, mai    |
| Din compararea acestor două rulaje,         | mare decât în cazul aplicării regimului     |
| rezultă o taxă colectată netă de 7.484,33 – | normal <sup>156</sup> .                     |
| 6.759,46 = 724,87 lei.                      |                                             |

#### 4.14.2. Regimul special pentru operațiunile cu bunuri second-hand

Comerțul cu bunuri de ocazie (Codul fiscal include aici și operele de artă, obiectele de colecție și antichitățile) reprezintă o activitate foarte prezentă în economiile actuale, indiferent că se referă la mașini, utilaje, îmbrăcăminte, încălțăminte, telefoane și alte dispozitive electronice, cărți, bijuterii ori elemente de mobilier. Una din particularitățile acestui tip de comerț este că bunurile la care se referă provin, adeseori, de la persoane neimpozabile, îndeosebi de la persoane individuale, pentru care cedarea acestor bunuri este o operațiune izolată, ocazională<sup>157</sup>. Aceste persoane nu au nicio obligație cu privire la TVA, adică, atunci când vând bunurile către un comerciant de bunuri de ocazie nu întocmesc factură sau alt document cu TVA. Comerciantul (numit *persoana impozabilă revânzătoare*) nu are, deci, taxă deductibilă aferentă dobândirii acestor mărfuri și, dacă ar aplica regimul normal de TVA, ar trebui să colecteze taxă la tot prețul de vânzare, ceea ce ar duce la obligația de a muta la taxă de plată aproape toată taxa colectată. Acest aspect a făcut necesară aplicarea – și în cazul comerțului cu bunuri de ocazie – a unui regim special care să evite colectarea de taxă la tot prețul de vânzare.

##### 4.14.2.1. Conținutul regimului special pentru bunurile second-hand

Foarte asemănător cu algoritmiile descriși mai sus, la agențiile de turism, regimul special pentru bunuri second-hand constă în stabilirea ca bază de calcul pentru TVA a marjei profitului, adică a diferenței dintre:

- prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare, reprezentat de suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț, pe de o parte, și

<sup>156</sup> Am refăcut calculele în cazul aplicării regimului normal, considerând că toate serviciile prestate de furnizori ar fi fost facturate de 21%; rezultatul a fost o taxă colectată netă de exact 1.067,36 lei. Se pare că agențiile de turism au interes în a aplica regimul normal...

<sup>157</sup> În afară de aceste persoane, Codul fiscal stabilește că regimul special se poate aplica și dacă bunurile provin de la persoane impozabile, în anumite condiții.



- prețul de cumpărare, reprezentat de tot ce constituie suma obținută de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare, pe de altă parte.

Se consideră că această marjă de profit include și TVA, deci calculul taxei se face, și aici, prin aplicarea procedeului sutei mărite (marjă  $\times 21/121$  sau marjă  $\times 11/111$ ).

În scopul aplicării regimului special, comerciantul va îndeplini următoarele obligații:

- a) va ține jurnale speciale de cumpărări și de vânzări unde se înscriu toate bunurile cumpărate/livrate în regimului special;
- b) va ține un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă, și, după caz, taxa colectată;
- c) va emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.

Și în aplicarea acestui regim special, comerciantul nu are dreptul să înscrie distinct taxa aferentă livrărilor de bunuri în facturile emise clienților; aceștia din urmă nu au cum să deducă vreo taxă aferentă achizițiilor respective. Din taxa colectată conform regimului special, comerciantul poate deduce taxa aferentă achizițiilor pentru funcționarea firmei (consumabile, utilități, echipamente etc.).

În cazul acestui regim special, normele de aplicare a Codului fiscal obligă la calculul taxei colectate pentru marja de profit pozitivă aferentă fiecărei livrări în parte<sup>158</sup>. Această obligație se concretizează în necesitatea ca persoana revânzătoare să aibă un sistem de evidență analitică a stocurilor de marfă care să-i permită cunoașterea prețului de cumpărare pentru oricare din bunurile vândute în regim special. Metoda global-valorică nu prea se pliază pe aceste restricții, așa încât e posibil să găsim aplicată metoda operativ-contabilă.

**Exemplu:** Firma se ocupă cu comerțul de bunuri de ocazie (este, în înțelesul Codului fiscal, persoană impozabilă revânzătoare). În cursul lunii, se recepționează 300 kg de bunuri destinate revânzării, prețul de cumpărare fiind de 15 lei/kg. Cumpărarea s-a efectuat cu factură, de la altă persoană juridică revânzătoare care, la rândul ei, a importat bunurile respective, aplicând tot regimul special:

|     |   |     |          |  |          |
|-----|---|-----|----------|--|----------|
| 371 | = | 401 | 4.500,00 |  | 4.500,00 |
|-----|---|-----|----------|--|----------|

Prima vânzare din aceste bunuri se face către un client care cumpără 8 kg, la prețul unitar de 22 lei/kg. Suma încasată, pentru care se emite bon fiscal, este de 8 kg  $\times$  22 lei/kg = 176 lei, iar marja de profit se ridică la 8  $\times$  (22 - 15) = 56 lei. Taxa colectată aferentă acestei vânzări este de 56  $\times$  21/121 = 9,72 lei:

<sup>158</sup> Dacă marja este negativă, nu se colectează TVA.

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|      |   |      |        |        |
|------|---|------|--------|--------|
| 5311 | = | %    | 176,00 | -      |
|      |   | 707  |        | 166,28 |
|      |   | 4427 |        | 9,72   |

Descărcarea gestiunii se face cu  $8 \text{ kg} \times 15 \text{ lei/kg} = 120 \text{ lei}$ :

|     |   |     |        |        |
|-----|---|-----|--------|--------|
| 607 | = | 371 | 120,00 | 120,00 |
|-----|---|-----|--------|--------|

#### 4.14.2.2. Bunuri de ocazie la casele de amanet

O variantă a vânzărilor de bunuri considerate de ocazie o poate reprezenta o parte din activitatea unei case de amanet. În principiu, obiectul de activitate al caselor de amanet este creditarea unor clienți, cu primire de bunuri drept garanție. Din punct de vedere al reglementării, casele de amanet sunt considerate instituții financiare nebancare (IFN) și trebuie să respecte unele reguli specifice: legea 93/2009 și o serie de reglementări emise de BNR (cum ar fi Regulamentul 20/2009). Totuși, casele de amanet pot ajunge să deruleze și operațiuni de comerț cu bunurile primite în garanție și rămase în posesia lor ca urmare a nerestituirii împrumuturilor de către unii clienți. Ba chiar, unele astfel de afaceri pot avea și activități de producție, prin prelucrarea unei părți din bunurile primite. Din punct de vedere al TVA, activitățile de creditare sunt scutite fără drept de deducere, dar operațiunile de comerț cu bunuri de ocazie intră în sfera de aplicare a TVA, fără a mai beneficia de scutire, dacă se depășește pragul de 395.000 lei, până la care se poate aplica regimul special de scutire pentru întreprinderile mici<sup>159</sup>.

Dacă o casă de amanet se califică sau optează pentru a colecta taxă la operațiunile eligibile derulate, se va încadra în categoria persoanelor impozabile cu regim mixt, având, în același timp, operațiuni fără drept de deducere (creditarea) și operațiuni care pot da drept de deducere (comerțul cu bunuri). Totuși, este posibil ca multe afaceri care includ și amanet să nu depășească plafonul de scutire, așa încât să nu se mai pună problema colectării taxei la vânzări/prestări ori a deducerii taxei la achiziții.

**Exemplu:** Casa de amanet – persoană impozabilă – oferă un împrumut în numerar de 1.200 lei unui client care lasă, în garanție, bijuterii. Comisionul/dobânda casei de amanet se ridică la 0,15% pe zi, iar împrumutul este pe 25 zile, ceea ce duce la o dobândă totală de  $0,15\% \times 1.200 \times 25 = 45 \text{ lei}$ . Valoarea estimată a bijuteriilor primite ca garanție ar trebui să fie de cel puțin  $1.200 + 45 = 1.245 \text{ lei}$ . Contabilizarea tranzacțiilor se poate prezenta astfel:

- acordarea împrumutului de 1.200 lei:

|     |   |      |          |          |
|-----|---|------|----------|----------|
| 461 | = | 5311 | 1.200,00 | 1.200,00 |
|-----|---|------|----------|----------|

- consemnarea, într-un cont în afara bilanțului, a bijuteriilor primite drept garanție<sup>160</sup>:

|        |  |          |  |
|--------|--|----------|--|
| 8033.a |  | 1.245,00 |  |
|--------|--|----------|--|

<sup>159</sup> În calculul plafonului se iau în considerare și veniturile din operațiuni scutite fără drept de deducere, inclusiv cele aferente activității de creditare.

<sup>160</sup> Și aici, analiticele sunt sugestive: 8033.a vine de la amanet, după cum, mai jos, 8033.c vine de la consignație.



- la sfârșitul celor 25 de zile ale împrumutului, se consemnează venitul din comision/dobândă, în sumă de 45 lei<sup>161</sup>:

|     |   |         |       |       |
|-----|---|---------|-------|-------|
| 461 | = | 708/766 | 45,00 | 45,00 |
|-----|---|---------|-------|-------|

- dacă clientul restituie împrumutul, se închide creanța și se scoate bunul din contul în afara bilanțului:

|      |   |        |          |          |
|------|---|--------|----------|----------|
| 5311 | = | 461    | 1.245,00 | 1.245,00 |
|      |   | 8033.a |          | 1.245,00 |

Dacă însă clientul nu restituie împrumutul, ne putem imagina mai multe situații:

a) clientul plătește comisionul de 45 de lei pentru cele 25 de zile și prelungește durata împrumutului, eventual în condiții noi de comision – creanța de 1.200 lei rămâne în 461, bijuteriile rămân în 8033, iar la expirarea noii perioade, reluăm înregistrările;

b) clientul nu se prezintă pentru rambursarea creditului, așa încât casa de amanet devine proprietara bunului, pe care, eventual, îl va considera marfă de ocazie, scoțându-l la vânzare, în condițiile regimului special pentru bunurile second-hand:

- scoaterea din 8033 și trecerea în contul de marfă:

|     |   |        |          |          |
|-----|---|--------|----------|----------|
|     | = | 8033.a |          | 1.245,00 |
| 371 | = | 461    | 1.245,00 | 1.245,00 |

- vânzarea bunului, pentru care presupunem un preț de vânzare de 1.500 lei, pe baza căruia se calculează o marjă de profit egală cu  $1.500 - 1.245 = 255$  lei, căreia îi corespunde o TVA de  $21/121 \times 255 = 44,26$  lei:

|      |   |      |          |          |
|------|---|------|----------|----------|
| 5311 | = | %    | 1.500,00 | -        |
|      |   | 707  |          | 1.455,74 |
|      |   | 4427 |          | 44,26    |

- descărcarea gestiunii cu marfa de ocazie vândută:

|     |   |     |          |          |
|-----|---|-----|----------|----------|
| 607 | = | 371 | 1.245,00 | 1.245,00 |
|-----|---|-----|----------|----------|

c) o dată cu contractul de amanet, clientul semnează și un contract de consignatie în calitate de potențial deponent, contract care intră în vigoare doar dacă nu se face restituirea împrumutului și nici prelungirea acestuia:

- la nerestituirea bunului, îl mutăm într-un alt analitic al lui 8033:

|        |   |        |          |          |
|--------|---|--------|----------|----------|
|        | = | 8033.a |          | 1.245,00 |
| 8033.c | = |        | 1.245,00 |          |

- vânzarea, cu 1.500 lei, presupune aceleași calcule privind taxa pe valoarea adăugată colectată:  $21/121 \times (1.500 - 1.245) = 44,26$  lei:

|      |   |      |          |          |
|------|---|------|----------|----------|
| 5311 | = | %    | 1.500,00 | -        |
|      |   | 707  |          | 1.455,74 |
|      |   | 4427 |          | 44,26    |

<sup>161</sup> Dacă perioada este mai lungă, se poate pune problema eşalonării venitului din comision/dobândă pe fiecare din lunile aferente perioadei împrumutului, conform principiului contabilității de angajamente.

- descărcarea gestiunii se poate face direct prin stingerea creanței față de clientul/deponent<sup>162</sup>:

|     |   |        |          |          |
|-----|---|--------|----------|----------|
| 607 | = | 461    | 1.245,00 | 1.245,00 |
|     |   | 8033.c |          | 1.245,00 |

#### 4.14.3. Regimul special pentru agricultori

Începând cu 2017, în decontul de TVA (D300), la caseta de TVA deductibilă, apare un rând pe care nu se poate completa decât partea de TVA și intitulat *Compensația în cotă forfetară pentru achiziții de produse și servicii agricole de la furnizori care aplică regimul special pentru agricultori*. Poziția în decont sugerează că valoarea completată pe acest rând, dacă este cazul, duce la o creștere a taxei deductibile, fără ca această sumă să fi fost contabilizată la vreo achiziție de bunuri. Astfel, identificăm existența unui regim special pentru agricultori, a cărui aplicare va genera o ajustare pozitivă la firmele care cumpără bunuri de la agricultorii care aplică acest regim special. Trebuie știut că, pentru acest regim special, nu sunt eligibili decât agricultorii cu sediul activității economice în România și care funcționează ca persoane fizice, persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale sau întreprinderi familiale<sup>163</sup>. În principiu, specific acestor categorii de persoane este faptul că, dacă țin contabilitate, se pot limita la contabilitatea în partidă simplă, întocmind un registru-jurnal de încasări și plăți. O altă restricție impusă de Codul fiscal este ca agricultorii respectivi să desfășoare activități de producție agricolă sau să presteze servicii agricole, celelalte activități economice – dacă există – trebuind să genereze venituri sub plafonul de 395.000 lei.

Agricultorii care se califică pentru a se încadra în regimul special notifică autoritățile fiscale (ANAF) despre opțiunea privind aplicarea acestui regim. ANAF va înscrie agricultorii respectivi într-un registru distinct, care poate fi consultat public, mai ales de către clienții lor.

Caracteristicile principale ale regimului special pentru agricultori constau în aceea că agricultorul livrează bunuri și prestează servicii fără obligația de a colecta TVA, dar nu are nici dreptul de a deduce taxa aferentă achizițiilor proprii destinate realizării activităților supuse regimului special. Documentul întocmit de agricultori, pentru justificarea livrărilor supuse regimului special este factura, pe care se va înscrie o mențiune în acest sens. Pe factură se trece, de asemenea, cota forfetară de compensație și valoarea compensației în cotă forfetară.

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA cărora agricultorul care aplică regimul special le livrează produse agricole sau cărora le prestează servicii agricole țin o evidență separată a acestor operațiuni și au dreptul la

<sup>162</sup> E bine să stabilim prin procedurile contabile succesiunea de înregistrări. Aici, de exemplu, am fi putut recunoaște un fel de datorie față de deponentul/client, înregistrând 607 = 462, cu 1.245,00, urmată imediat de compensarea acestei datorii cu creanța 462 = 461, cu 1.245 lei.

<sup>163</sup> Se exclud, deci societățile agricole ori alte persoane juridice care desfășoară activități de producție agricolă.



deducerea compensației în cotă forfetară achitată agricultorului respectiv. Totuși, exercitarea dreptului de deducere a acestei cote forfetare este condiționată de înscrierea agricultorului în Registrul special ținut de autoritatea fiscală. Începând cu 2019, procentul de compensare în cotă forfetară este de 8% și se aplică asupra prețului/tarifului, fără taxă, al livrărilor/prestărilor eligibile efectuate de un agricultor eligibil.

**Exemplu:** Firma cumpără produse agricole, spre prelucrare, de la un agricultor care aplică regimul special și care este înscris în Registrul ținut de ANAF. În factura întocmită de agricultor, apare prețul produselor în sumă de 2.000 lei, la care se adaugă cota forfetară de  $8\% \times 2.000 = 160$  lei. Totalul de plată facturat de agricultor clientului este de 2.160 lei și, la încasare, va apărea ca venit brut în registrul-jurnal de încasări și plăți întocmit de agricultor, așa cum sumele plătite furnizorilor proprii – și care conțin taxă – apar în registrul-jurnal de încasări și plăți la cheltuieli brute. La cumpărător, compensația în cotă forfetară de 160 de lei se deduce, în condiții similare taxei deductibile aferente achizițiilor. Asta înseamnă că soluția cea mai simplă pentru deducere este contabilizarea compensației într-un analitic al lui 4426, de exemplu 4426.8:

|        |   |     |          |          |
|--------|---|-----|----------|----------|
| %      | = | 401 | -        | 2.160,00 |
| 301    |   |     | 2.000,00 |          |
| 4426.8 |   |     | 160,00   |          |

Prezența în decont, la partea de taxă deductibilă, a unui rând privind compensația ne obligă să închidem 4426.8 în corespondență cu 4427, la fel ca celelalte analitice obișnuite ale lui 4426 (așa cum le-am prezentat la sub-capitolul privind deducerea TVA):

|                    |   |        |  |
|--------------------|---|--------|--|
| 4427               | = | %      |  |
|                    |   | 4426.1 |  |
|                    |   | 4426.3 |  |
|                    |   | 4426.8 |  |
|                    |   | 4423   |  |
| sau <sup>164</sup> |   |        |  |
| %                  | = | %      |  |
| 4427               |   | 4426.1 |  |
| 4424               |   | 4426.3 |  |
|                    |   | 4426.8 |  |

#### 4.15. Măsuri de simplificare în funcționarea mecanismului TVA

Am amintit de mai multe ori până acum de faptul că livrarea unor bunuri se supune măsurilor de simplificare (desemnate frecvent cu termenul de *taxare inversă*). Reluăm principalele caracteristici ale acestui mecanism:

- părțile implicate (vânzătorul și cumpărătorul) trebuie să fie persoane impozabile;

<sup>164</sup> Am folosit un articol contabil complex pentru simplificarea prezentării. În realitate, aceste articole sunt de evitat: putem de exemplu, să le descompunem în articole contabile simple (un cont pe debit și unul pe credit), cu atât cât este nevoie pentru a închide toate conturile de TVA.

- vânzătorul întocmește factură fără TVA, făcând o mențiune explicită la aplicarea măsurilor de simplificare; astfel, totalul de plată din factură este egal cu prețul fără TVA al bunurilor livrate;
- cumpărătorul contabilizează recepția, la prețul fără TVA (egal cu totalul de plată față de furnizor) și recunoaște, în același timp, și taxa deductibilă și taxa colectată (4426 = 4427).

Art. 331 din Codul fiscal propune o listă lungă de bunuri și servicii cărora li se aplică măsurile de simplificare. Fără să detaliem prea mult, le enumerăm:

- a) o serie întreagă de deșeuri și de reziduuri, inclusiv bunuri obținute din unele prelucrări ale acestora;
- b) masă lemnoasă și materiale lemnoase;
- c) cereale și plante tehnice care nu sunt, în principiu, destinate ca atare consumatorilor finali, până la<sup>165</sup> 31.12.2026 inclusiv;
- d) certificate de emisii de gaze cu efect de seră (până la 31.12.2026 inclusiv<sup>166</sup>);
- e) energie electrică livrată către un comerciant persoană impozabilă, stabilit în România (în vigoare din 1 septembrie 2013 și până la 31.12.2026);
- f) certificate verzi<sup>167</sup> (în vigoare din 1 septembrie 2013 și până la 31.12.2026);
- g) construcțiile, părțile de construcții și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare s-a optat pentru regimul de taxare;
- h) aur de investiții livrat de persoane impozabile care și-au exercitat opțiunea de taxare și livrările de materii prime sau semifabricate din aur cu titlul mai mare sau egal cu 325 la mie;
- i) telefoane mobile (până la 31.12.2026 inclusiv și numai dacă totalul fără TVA al facturii este mai mare de 22.500 lei);
- j) dispozitive cu circuite integrate, furnizate înainte de integrarea lor în produse destinate utilizatorului final (până la 31.12.2026 inclusiv și numai dacă totalul fără TVA al facturii este mai mare de 22.500 lei);
- k) console de jocuri, tablete PC și laptopuri (până la 31.12.2026 inclusiv și numai dacă totalul fără TVA al facturii este mai mare de 22.500 lei);

<sup>165</sup> Măsurile de simplificare reprezintă o excepție de la regimul de bază al TVA, excepție pentru care autoritățile române solicită aprobarea Comisiei Europene. Această aprobare se dă pe perioade limitate de timp, care se tot prelungesc, dacă este nevoie, în urma unei noi solicitări.

<sup>166</sup> Fiind vorba de o excepție de la regula generală (de la regimul normal de TVA), aceasta se aplică pe perioade determinate, cu aprobarea autorităților europene. De regulă, aceste date limită se schimbă, prelungindu-se valabilitatea aplicării măsurilor speciale. De exemplu, termene limită au mai fost: 31.12.2018, 30.06.2022, 31.12.2022.

<sup>167</sup> Prin **certificat verde** înțelegem titlul ce atestă producerea din surse regenerabile de energie a unei cantități de energie electrică. Certificatul se poate tranzacționa, distinct de cantitatea de energie electrică pe care acesta o reprezintă.



- l) gaze naturale livrate către un comerciant persoană impozabilă (până la 31.12.2026 inclusiv).

**Exemplu:** Firma A produce și livrează cereale. În luna iunie, în virtutea contractului încheiat cu un client B, A facturează un avans în sumă de 10.000 lei, pentru livrarea de grâu pentru însămânțat și încasează această sumă. În luna următoare (iulie), are loc livrarea de grâu, la preț de vânzare de 50.000 lei, la care se adaugă TVA 11%. După regularizarea avansului, până la închidere, B a mai plătit lui A suma de 31.000 lei. La sfârșitul anului, cu factură din luna decembrie, A îi acordă lui B o reducere comercială de 500 lei.

Contabilizarea, la furnizor și la client, se poate prezenta astfel:

| <i>La vânzătorul A</i>                                                                   |   |      |        | <i>La cumpărătorul B</i>                                                                                                                |   |      |        |
|------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|--------|
| - facturarea avansului în iunie; taxarea inversă nu obligă furnizorul la colectarea TVA: |   |      |        | - primirea facturii pentru avans; clientul persoană impozabilă deduce și colectează, în același timp, $11\% \times 10.000 = 1.100$ lei: |   |      |        |
| 4111                                                                                     | = | 419  | 10.000 | 409                                                                                                                                     | = | 401  | 10.000 |
|                                                                                          |   |      |        | 4426                                                                                                                                    | = | 4427 | 1.100  |
| - încasarea avansului:                                                                   |   |      |        | - plata avansului:                                                                                                                      |   |      |        |
| 5121                                                                                     | = | 4111 | 10.000 | 401                                                                                                                                     | = | 5121 | 10.000 |
| - livrarea bunurilor, în iulie, cu factură fără TVA:                                     |   |      |        | - recepția bunurilor:                                                                                                                   |   |      |        |
| 4111                                                                                     | = | 701  | 50.000 | 301                                                                                                                                     | = | 401  | 50.000 |
| - descărcarea gestiunii:                                                                 |   |      |        | - autolichidarea taxei $11\% \times 50.000 = 5.500$ lei:                                                                                |   |      |        |
| 711                                                                                      | = | 345  | cost   | 4426                                                                                                                                    | = | 4427 | 5.500  |
| - regularizarea avansului:                                                               |   |      |        | - regularizarea avansului:                                                                                                              |   |      |        |
| 419                                                                                      | = | 4111 | 10.000 | 401                                                                                                                                     | = | 409  | 10.000 |
|                                                                                          |   |      |        | 4426                                                                                                                                    | = | 4427 | -1.100 |
| - încasarea sumei de 31.000 lei:                                                         |   |      |        | - plata sumei de 31.000 lei:                                                                                                            |   |      |        |
| 5121                                                                                     | = | 4111 | 31.000 | 401                                                                                                                                     | = | 5121 | 31.000 |
| - facturarea reducerii, în decembrie:                                                    |   |      |        | - primirea facturii pentru reducere:                                                                                                    |   |      |        |
| 4111                                                                                     | = | 709  | -500   | 609                                                                                                                                     | = | 401  | -500   |
|                                                                                          |   |      |        | - ajustarea TVA aferente reducerii ulterioare $500 \times 11\% = 55$ lei:                                                               |   |      |        |
|                                                                                          |   |      |        | 4426                                                                                                                                    | = | 4427 | -55    |

## Capitolul 5

### Evoluții, calcule și raportări privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

În perioada de după 1990, timp de peste 10 ani, toate firmele românești erau obligate, în principiu, la calculul și, eventual, la plata impozitului pe profit. Pentru aceasta era necesară stabilirea rezultatului fiscal, adică identificarea precisă a unor elemente dificile precum cheltuielile deductibile/nedeductibile și veniturile impozabile/neimpozabile. Pentru simplificarea impozitării și pentru a colecta ceva de la firme care aveau sistematic pierderi fiscale, mai ales în cazul firmelor mici, autoritățile fiscale au decis crearea categoriei fiscale de microîntreprindere, pentru care impozitarea directă să nu mai țină cont de profituri, ci de veniturile raportate<sup>168</sup>. Chiar dacă, în acest fel, au ajuns să plătească impozit multe firme care anterior nu raportau decât pierderi, noul impozit a fost destul de bine primit de contribuabilii eligibili, mai ales pentru simplificarea majoră adusă în algoritmi de stabilire a obligației de plată: nu este necesară evidența fiscală detaliată a cheltuielilor pe deductibile/nedeductibile și, mai ales, nu este necesară justificarea deductibilității cheltuielilor.

#### 5.1. Definiția actuală a microîntreprinderii

În 2026, microîntreprinderea este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- a) veniturile<sup>169</sup> realizate nu au depășit echivalentul în lei a 100.000 euro<sup>170</sup>;

<sup>168</sup> Intrarea în vigoare a acestei reguli a avut loc la 1 septembrie 2002, ca urmare a aplicării OG 24/2001.

<sup>169</sup> Este vorba despre veniturile care intră în baza de calcul a impozitului – vezi mai jos.

<sup>170</sup> Limita privind veniturile realizate se verifică luând în calcul veniturile firmei de referință, cumulate cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta. În acest sens, o persoană este legată cu o altă persoană dacă există oricare dintre următoarele raporturi:

- a) firma română deține la o altă persoană juridică română, direct și/sau indirect, peste 25% din titlurile de participare/ drepturile de vot, sau are dreptul de a numi/ revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere;
- b) firma română este deținută de o altă persoană juridică română, direct și/sau indirect, cu peste 25% din titlurile de participare/drepturile de vot, sau, la persoana juridică română care verifică condiția,



- b) capitalul social al persoanei juridice este deţinut de persoane, altele decât statul, autorităţile locale şi instituţiile publice;
- c) nu se află în dizolvare urmată de lichidare;
- d) are cel puţin un salariat;
- e) are asociaţi/acţionari care deţin, în mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot şi este singura persoană juridică stabilită de către asociaţi/acţionari să aplice prevederile referitoare la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- f) a depus în termen situaţiile financiare anuale, dacă are această obligaţie.

Condiţionarea acestui tip de impozitare de existenţa sau nu a cel puţin unui salariat, precum stabilirea cotelor de impozitare în funcţie de existenţa sau de numărul salariaţilor sunt rezumate în tabelul 13.

O practică destul de răspândită, în cazul impozitului pe venit era înfiinţarea unei societăţi noi atunci când firma existentă se apropie de plafonul maxim pentru încadrarea în categorie. Această manieră de a rămâne supus impozitului pe venit este puternic descurajată de autorităţi, începând cu 2023. Aşa cum apare în condiţiile enumerate mai sus, deţinerea a mai mult de 25% în mai multe firme obligă asociatul să aleagă doar una din acestea ca plătitoare de impozit pe venit, celelalte fiind supuse impozitului pe profit, indiferent de nivelul veniturilor ori de alte criterii.

În tabelul 13, am centralizat evoluţia unora din condiţiile de încadrare în categoria firmelor plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor (IVM).

---

această altă persoană juridică română are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administraţie, de conducere ori de supraveghere;

c) persoana juridică română care verifică condiţia este legată cu o altă persoană juridică română dacă o persoană deţine, în mod direct şi/sau indirect, peste 25% din titlurile de participare/drepturile de vot, sau are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administraţie, de conducere ori de supraveghere atât la prima persoană juridică, cât şi la cea de-a doua persoană juridică;

d) persoana juridică română care verifică condiţia, dacă are unul sau mai mulţi acţionari/asociaţi care deţin, direct şi/sau indirect, peste 25% titlurile de participare/drepturile de vot ale acestei persoane juridice române, acţionari/asociaţi care desfăşoară şi activitate economică prin intermediul unei persoane fizice autorizate/întreprinderi individuale/întreprinderi familiale/altei forme de organizare a unei activităţi economice, fără personalitate juridică, autorizată potrivit legilor în vigoare. În această situaţie, veniturile înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile sau norma anuală de venit, stabilită/ajustată/reduşă ale/a persoanei fizice autorizate/întreprinderii individuale/întreprinderii familiale/altei forme de organizare a unei activităţi economice fără personalitate juridică, autorizată potrivit legilor în vigoare, se cumulează cu cele realizate de persoana juridică română/alte întreprinderi legate.

| Anul* | Număr de salariați                                               | Limita maximă a veniturilor (euro)     | Cota de impozitare (%)                                                                                       | Caracterul obligatoriu sau opțional |
|-------|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| 2026  | cu salariați***                                                  | 100.000, împreună cu persoanele legate | 1%                                                                                                           | opțional                            |
| 2025  | cu salariați***                                                  | 250.000, împreună cu persoanele legate | 1%, pentru venituri până-n 60.000 euro;<br>3%, pentru venituri peste 60.000 euro și pentru unele coduri CAEN | opțional                            |
| 2024  | cu salariați***                                                  | 500.000, împreună cu persoanele legate | 1%, pentru venituri până-n 60.000 euro;<br>3%, pentru venituri peste 60.000 euro și pentru unele coduri CAEN | opțional                            |
| 2023  | cu salariați***                                                  | 500.000                                | 1%                                                                                                           | opțional                            |
| 2022  | cu salariați**<br>fără salariați                                 | 1.000.000                              | 1%<br>3%                                                                                                     | obligatoriu                         |
| 2021  | cu salariați**<br>fără salariați                                 | 1.000.000                              | 1%<br>3%                                                                                                     | obligatoriu                         |
| 2020  | cu salariați**<br>fără salariați                                 | 1.000.000                              | 1%<br>3%                                                                                                     | obligatoriu                         |
| 2019  | cu salariați**<br>fără salariați                                 | 1.000.000                              | 1%<br>3%                                                                                                     | obligatoriu                         |
| 2018  | cu salariați**<br>fără salariați                                 | 1.000.000                              | 1%<br>3%                                                                                                     | obligatoriu                         |
| 2017  | cu salariați**<br>fără salariați                                 | 500.000                                | 1%<br>3%                                                                                                     | obligatoriu                         |
| 2016  | fără salariați<br>cu un salariat<br>cu 2 sau mai mulți salariați | 100.000                                | 3,0<br>2,0<br>1,0                                                                                            | obligatoriu                         |
| 2015  | fără restricții                                                  | 65.000                                 | 3,0                                                                                                          | obligatoriu                         |
| 2014  | fără restricții                                                  | 65.000                                 | 3,0                                                                                                          | obligatoriu                         |
| 2013  | fără restricții                                                  | 65.000                                 | 3,0                                                                                                          | obligatoriu                         |
| 2012  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 3,0                                                                                                          | opțional                            |
| 2011  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 3,0                                                                                                          | opțional                            |
| 2010  | se suspendă aplicarea                                            |                                        |                                                                                                              |                                     |
| 2009  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 3,0                                                                                                          | opțional                            |
| 2008  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | opțional                            |
| 2007  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | opțional                            |
| 2006  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | opțional                            |
| 2005  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | opțional                            |
| 2004  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | opțional                            |
| 2003  | între 1 și 9                                                     | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | opțional                            |
| 2002  | maxim 9                                                          | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | obligatoriu                         |
| 2001  | maxim 9                                                          | 100.000                                | 1,5                                                                                                          | obligatoriu                         |



\*Pentru simplificare, am pus anii întregi, dar unele reguli au fost valabile pe fracțiuni de ani. De exemplu, suspendarea aplicării s-a făcut de la 1 aprilie 2010, până la finele anului respectiv, iar condițiile noi impuse în 2017 au fost aplicabile de la 1 februarie 2017.

\*\* Condiția privitoare la salariat se consideră îndeplinită dacă angajarea se efectuează în termen de 60 de zile inclusiv de la data înregistrării persoanei juridice respective.

\*\*\* Dacă nu are un salariat, plătește impozit pe profit.

**Tabel 13 – Evoluții ale unor criterii în definirea și impozitarea veniturilor microîntreprinderilor**

În ultima coloană a tabelului de mai sus apare informația privind caracterul obligatoriu sau opțional al acestui impozit pe venit. Din 2023, el redevine opțional, în sensul că firmele eligibile pot opta pentru plata impozitului pe profit.

## 5.2. Câteva cifre caracteristice pentru evoluția impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

Cu excepția unei părți din anul 2010 (începând cu trimestrul 2), când s-a suspendat aplicarea acestui impozit (îndeosebi pe motiv de impozit minim introdus pentru toate categoriile de contribuabili persoane juridice), IVM s-a aplicat și se aplică în continuare, în condiții similare de la o perioadă la alta, cu unele ajustări/schimbări, în funcție de interesele autorităților fiscale. Numărul de firme plătitoare ale acestui impozit a evoluat spectaculos, mai ales în funcție de plafonul maxim al veniturilor până la care firmele puteau sau erau obligate să fie microîntreprinderi, din punct de vedere fiscal.

Din Buletinele statistice fiscale<sup>171</sup> publicate de ANAF în ultimul trimestru al fiecăruia din anii 2010 – 2025), am extras datele privind numărul de plătitori de impozite, reținând doar impozitul pe profit (IP) și pe cel pe veniturile microîntreprinderilor (IVM). La această statistică, am adăugat date furnizate de Eurostat<sup>172</sup>, cu privire la ponderea celor două impozite în PIB (raportată deja în sub-capitolul 2.2.4.). Tabelul 14 ne arată toate aceste cifre comparative.

<sup>171</sup> Disponibile la adresa [https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/despre\\_anaf/strategii\\_anaf/rapoarte\\_studii/!ut/p/a1/04\\_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfGjzOI9DD3MPIwsjLwMPAINDAJNnTyDTN0DDAw8zIAKlvEoMDBD1e\\_uaAkUMzAlcnFxA7IMDKH6DXAARwPi9ONRQMD94fpReJWEGBNQAPliWAEePxTkhoZGGGR6AgCZLht\\_/dl5/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/](https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/despre_anaf/strategii_anaf/rapoarte_studii/!ut/p/a1/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfGjzOI9DD3MPIwsjLwMPAINDAJNnTyDTN0DDAw8zIAKlvEoMDBD1e_uaAkUMzAlcnFxA7IMDKH6DXAARwPi9ONRQMD94fpReJWEGBNQAPliWAEePxTkhoZGGGR6AgCZLht_/dl5/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/), consultată pe 4 martie 2026.

<sup>172</sup> Date găsite la [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax\\_revenue\\_statistics](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics), consultate pe 4 martie 2026.

| Anul | Număr contribuabili la 31.12. |        |         |       | Ponderi în PIB ale încasărilor (%) |         |
|------|-------------------------------|--------|---------|-------|------------------------------------|---------|
|      | IP                            |        | IVM     |       | din IP                             | din IVM |
|      | N                             | %      | N       | %     |                                    |         |
| 2025 | 811.993                       | 77,78  | 303.715 | 27,22 | 2,15                               | n.a.    |
| 2024 | 726.473                       | 66,32  | 368.900 | 33,68 | 2,04                               | 0,19    |
| 2023 | 578.688                       | 53,87  | 495.448 | 46,13 | 1,83                               | 0,19    |
| 2022 | 128.114                       | 12,31  | 912.875 | 87,69 | 1,86                               | 0,26    |
| 2021 | 121.269                       | 12,34  | 861.235 | 87,66 | 1,68                               | 0,23    |
| 2020 | 118.477                       | 12,88  | 801.377 | 87,12 | 1,51                               | 0,23    |
| 2019 | 115.987                       | 13,19  | 763.409 | 86,81 | 1,67                               | 0,26    |
| 2018 | 103.993                       | 12,64  | 718.767 | 87,36 | 1,64                               | 0,26    |
| 2017 | 137.253                       | 17,70  | 638.399 | 82,30 | 1,71                               | 0,18    |
| 2016 | 196.772                       | 28,44  | 494.993 | 71,56 | 2,02                               | 0,10    |
| 2015 | 223.659                       | 31,13  | 494.748 | 68,87 | 1,93                               | 0,13    |
| 2014 | 220.043                       | 32,86  | 449.628 | 67,14 | 1,83                               | 0,12    |
| 2013 | 221.549                       | 33,70  | 435.869 | 66,30 | 1,71                               | 0,10    |
| 2012 | 571.618                       | 89,22  | 69.081  | 10,78 | 1,82                               | 0,04    |
| 2011 | 640.623                       | 91,67  | 58.226  | 8,33  | 1,82                               | 0,03    |
| 2010 | 824.882                       | 100,00 | 0       | 0,00  | 1,89                               | 0,01    |

**Tabel 14** – Evoluția numărului de contribuabili și a încasărilor din impozit pe profit și din impozit pe veniturile microîntreprinderilor (sursa: buletinele statistice fiscale ale ANAF, execuțiile bugetare de pe site-ul Ministerului Finanțelor și Eurostat)

### 5.3. Baza de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

Cota de impozit de 1% se aplică asupra totalului veniturilor din orice sursă<sup>173</sup>, din care se exclud unele poziții, precum:

- veniturile aferente costului stocurilor produse (711) și producției în curs (712);
- veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale (721, 722, 725);
- veniturile din subvenții (741 și 7584);
- veniturile din provizioane, din ajustări pentru depreciere sau din pierderi de valoare, care ar fi fost, la constituire, cheltuieli nedeductibile

<sup>173</sup> Pentru încadrarea în nivelul veniturilor, se iau în calcul veniturile care constituie cifra de afaceri definită potrivit reglementărilor contabile. La calculul cifrei de afaceri se adaugă și veniturile din transferul mijloacelor fixe/terenurilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal, în situația în care microîntreprinderea transferă, în cursul anului fiscal, mai mult de un activ din oricare subgrupă, astfel cum sunt prevăzute în Catalogul din HG 2139/2003, respectiv mai mult de un teren.



- la calculul impozitului pe profit sau constituite în perioada în care firma este plătitoare de impozit pe venit (781);
- veniturile din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil (analitic la 758, de regulă);
  - veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii (analitic la 758, de regulă);
  - veniturile din diferențe de curs valutar și cele asimilate lor (765 și analitic la 768);
  - valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării (709);
  - veniturile din dividende primite de la o persoană juridică română, dar și de la o filială a microîntreprinderii în UE, dacă se îndeplinesc anumite condiții.

Putem comenta în legătură cu veniturile excluse din baza de calcul a IVM, în sensul că se exclud elemente încadrate, de regulă, la una din categoriile următoare:

- sunt pseudo-venituri, adică nu îndeplinesc criteriile contabile de recunoaștere a veniturilor, scopul lor fiind compensarea efectului unor cheltuieli asupra rezultatului: se încadrează aici 711, 712, 721, 722, 725, dar și 781, veniturile din despăgubiri și asigurări și chiar veniturile din subvenții;
- subvențiile sunt, de regulă, sume primite de la autorități, așa încât ar fi exagerată recuperarea lor parțială de către stat prin impozitare;
- pentru unele venituri s-a plătit deja un impozit – este cazul dividendelor, pentru care plătitorii au suportat deja impozit pe profit sau pe venit;
- veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, dacă acestea au fost impozitate în statul străin;
- dividendele primite de la o persoană juridică română;
- dividendele primite de la o filială a microîntreprinderii, persoană juridică situată într-un alt stat membru al Uniunii Europene, în măsura în care atât microîntreprinderea, cât și filiala îndeplinesc anumite condiții;
- veniturile reprezentând bonificația acordată de către organul fiscal.

La suma veniturilor obținută după excluderea celor neimpozabile, se adaugă unele elemente neregăsite explicit și în totalitate la veniturile contabile:

- reducerile comerciale primite (rulaj 609);
- în trimestrul 4 al perioadei impozabile, diferența pozitivă dintre diferențele favorabile și cele nefavorabile de curs valutar (rulaj 765 – rulaj 665, respectiv rulaj analitic 758 – rulaj analitic 658);

- rezervele (cu excepția celor reprezentând facilități fiscale) care au generat deducere la impozit pe profit și nu au fost impozitate în perioada cât firma era plătitoare de impozit pe profit, dacă li se schimbă destinația, prin reducere, anulare, distribuire;
- rezervele din facilități fiscale, constituite când firma plătea impozit pe profit, cărora li se schimbă destinația, cu excepția cazului când sunt deținute până la lichidare.

#### 5.4. Alte reguli privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Până în 2023, microîntreprinderile puteau scădea din IVM anumite sume privind sponsorizările ori casele de marcat fiscale. Aceste facilități nu mai sunt valabile, în prezent.

Dacă, în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit această limită.

Pentru firmele care îndeplinesc criteriile pentru a plăti impozit pe venit, regimul fiscal al cheltuielilor nu contează foarte mult. Totuși, având în vedere posibila evoluție a nivelului veniturilor, respectiv a limitei stabilite de lege, este posibil ca un contribuabil să devină plătitor de impozit pe profit, caz în care cheltuielile trebuie analizate cu atenție pentru a separa, dacă este cazul, partea deductibilă de partea nedeductibilă. Anticipând o astfel de situație, Codul fiscal stabilește că evidența amortizării fiscale la microîntreprinderi trebuie ținută după regulile specifice impozitului pe profit. Astfel, la schimbarea încadrării, firma nu va trebui să refacă, teoretic, calculele cu privire la amortizarea fiscală.

Din punct de vedere al contabilizării efective, IVM nu ridică probleme deosebite; cel mult, este utilă folosirea de analitice eventuale la conturile de venituri în care ar putea apărea sume neimpozabile. După calculul trimestrial al IVM, înregistrarea lui în contabilitate se face prin articolul contabil 698 = 4418, prezentată în jurnal în ultima zi a trimestrului pentru care se face calculul. Plata, la fel ca la multe alte impozite, se face până pe 25 a lunii următoare trimestrului pentru care s-a calculat impozitul.

#### 5.5. Regimul fiscal al microîntreprinderilor intrate în lichidare

Una din condițiile de încadrare la microîntreprinderi plătitoare de impozit pe venit este ca firma să nu se afle în dizolvare urmată de lichidare. Dacă o microîntreprindere intră, deci, în lichidare, i se schimbă și încadrarea fiscală, devenind plătitoare de impozit pe profit începând cu anul următor celui în care s-a declanșat procedura.



## 5.6. Un exemplu de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

La sfârșitul exercițiului 2026 (plafonul pentru IVM este de 100.000 euro), avem următorul extras din balanța de verificare, înainte de calculul impozitului pe venit pe trimestrul 4:

| <i>Simbol cont</i>   | <i>Rulaj cumulat 1.10-31.12</i> | <i>Rulaj cumulat 1.01-31.12</i> |
|----------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| 601 - 608            | 21.358,83                       | 67.408,47                       |
| 609                  | -2.038,35                       | -6.433,03                       |
| ...                  | ...                             | ...                             |
| 665                  | 357,23                          | 1.127,42                        |
| ...                  | ...                             | ...                             |
| 6811                 | 19.551,76                       | 61.705,35                       |
| ...                  | ...                             | ...                             |
| 698                  |                                 | 3.005,00                        |
| <b>Total clasa 6</b> | <b>132.912,40</b>               | <b>423.002,93</b>               |
| 701-708              | 137.075,98                      | 432.611,80                      |
| 709                  | -247,21                         | -258,47                         |
| 711                  | 104,06                          | 328,40                          |
| 722                  | 106,01                          | 334,58                          |
| 741                  | 2.135,83                        | 6.740,68                        |
| ...                  | ...                             | ...                             |
| 7584                 | 281,11                          | 887,18                          |
| 765                  | 178,77                          | 564,21                          |
| ...                  | ...                             | ...                             |
| 7812                 | 216,13                          | 819,34                          |
| 7814                 | 228,82                          | 722,15                          |
| <b>Total clasa 7</b> | <b>140.080,04</b>               | <b>441.951,56</b>               |

Considerăm că procedurile contabile ale firmei – înscrise în manualul de politici contabile – stabilesc explicit că debitarea conturilor de venituri (cu excepția lui 711) și creditarea conturilor de cheltuieli nu se operează decât la închiderea lor lunară prin 121. În acest fel, avem certitudinea că rulajele din balanță ale conturilor de venituri și de cheltuieli (cu excepția lui 711) reprezintă exact sumele transferate la rezultatul exercițiului și sunt eligibile pentru calculele fiscale care urmează.

Pentru stabilirea bazei de calcul a IVM pentru trimestrul 4, putem proceda astfel:

| <i>Elementul</i> | <i>Suma</i> |
|------------------|-------------|
| Total clasa 7    | 140.080,04  |
| minus 711        | -104,06     |
| minus 722        | -106,01     |
| minus 741        | -2.135,83   |

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                                                     |                               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| minus 7584                                                                                          | -281,11                       |
| minus 7812, 7814                                                                                    | -(216,13+228,82) = -24.400,15 |
| minus 765                                                                                           | -178,77                       |
| minus 709                                                                                           | -(-247,21)                    |
| plus 609 (în valoare absolută)                                                                      | 2.038,83                      |
| anual, 765<665, deci nu avem de adăugat diferențe de curs la baza de calcul a IVM (564,21<1.127,42) | -                             |
| <b>Venituri bază de calcul a IVM</b>                                                                | <b>139.395,98</b>             |

Firma are salariați, deci impozitul pe venitul microîntreprinderii aferent trimestrului 4 este de  $1\% \times 139.395,98 = 1.393,96$  lei, rotunjit la 1.394 lei:

|     |   |      |       |  |       |  |
|-----|---|------|-------|--|-------|--|
| 698 | = | 4418 | 1.394 |  | 1.394 |  |
|-----|---|------|-------|--|-------|--|



## Capitolul 6

### Reguli fiscale și consecințe contabile în cazul impozitului pe profit

Impozitul pe profit este foarte prezent în literatură și în discuțiile publice, deși, în România, contribuția sa la veniturile publice îl situează pe o poziție destul de modestă (vezi sub-capitolul 2.2.4.): undeva în jur de 2% din PIB. Caracterul oarecum spectaculos al impozitului pe profit vine din dificultățile generate în evidența fiscală a cheltuielilor, din posibilitățile de transfer a bazei impozabile în alte teritorii, din ambiguitatea recunoașterii unor venituri sau a unor false venituri, din dificultățile în asigurarea conectării veniturilor cu cheltuielile... La fel ca pentru celelalte impozite abordate în acest text, nu ne propunem să preluăm din Codul fiscal decât câteva din elementele pe care le considerăm ca având legătură strânsă cu contabilitatea. Reținem deci, faptul că principalii contribuabili supuși acestui impozit sunt persoanele juridice române care nu se califică pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. Profiturile asupra cărora se percepe impozitul sunt cele obținute atât în România, cât și în străinătate.

Perioada fiscală, în cazul impozitului pe profit este anul; de cele mai multe ori, anul fiscal coincide cu anul calendaristic, dar, ca excepție, contribuabilii care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, pot alege ca anul lor fiscal să coincidă cu exercițiul financiar. În cazul aplicării acestei excepții, închiderea anului contabil/fiscal nu va mai la 31 decembrie, ci la data aleasă de firma respectivă.

#### 6.1. Câteva repere privind evoluția cotelor de impozit pe profit în România

Având în vedere faptul că stabilirea impozitului pe profit (IP) depinde, în mod decisiv, de veniturile și de cheltuielile firmei și că regimul fiscal al acestor venituri și cheltuieli a evoluat semnificativ, este destul de dificil de trasat, pe scurt, un istoric complet al impozitului pe profit din România. În tabelul 15, am încercat punerea în evidență măcar a evoluției cotelor de impozit pe profit, așa cum au fost acestea valabile după 1990. Reținem perioada de după 1990, deoarece înainte de această dată, economia românească era una centralizată,

statul fiind proprietar al mării majorități a firmelor, ceea ce făcea oarecum ambiguă diferența dintre impozitul pe beneficiu și alte vărsăminte efectuate de firme către stat. În tabelul 15, punem și principalele acte normative în virtutea cărora s-au modificat cotele de impozit pe profit, dar și unele observații privind modul în care se stabilea profitul impozabil.

| <i>Actul normativ</i> | <i>Data intrării în vigoare/ perioada de valabilitate</i> | <i>Cota standard</i>                                                                       | <i>Observații</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Legea 29/1978         | 1.01.1979                                                 | apar cote de minimum 35%, doar pentru beneficiile peste plan                               | Legea stabilea și destinațiile profitului realizat conform planului, ultima dintre acestea fiind vărsămintele la buget, dacă profitul nu era epuizat de primele destinații. După 1990, aplicarea acestei legi a fost ajustată, înainte de abrogarea ei.                                                              |
| HG 201/1990           | 8.03.1990                                                 | cote progresive pe tranșe, de la 0% (până la 50.000 lei) la 82% din ce depășea 415.000 lei | Peste plafonul de 415.000 lei, peste această sumă, cota era de 50% din venitul impozabil total. Intervenea o reducere de 30% în primul an de activitate. Această HG se referea la impozitarea beneficiilor întreprinderilor mici și a asociațiilor cu scop lucrativ, majoritatea create imediat după decembrie 1989. |
| HG 741/1990           | 7.05.1990                                                 | cote progresive, în funcție de rentabilitate, de la 54% la 58%                             | Ajustează legea 29/1978, adaptând-o la noile condiții economice; termenul de <i>vărsământ</i> devine <i>impozit</i> . Erau reduceri pentru investiții. Pentru rentabilitatea de peste 25%, se prelua ca impozit beneficiul aferent rentabilității ce depășea 10,5%.                                                  |
| Legea 12/1991         | 1.01.1991                                                 | cote progresive pe tranșe, între 0 și 77%, pe tranșe de profit                             | Pentru profitul transferat în străinătate se percepea o cotă suplimentară de 10%. Cotele inițiale s-au aplicat doar în 1991.                                                                                                                                                                                         |
| HG 804/1991           | 1.01.1992-31.12.1993                                      | 30% pentru profitul de până la 1.000.000 lei; 45% pentru                                   | Ca și actele normative anterioare, baza de calcul lua în considerare veniturile încasate. Erau reduceri pentru profitul investit.                                                                                                                                                                                    |



| ce depășea<br>1.000.000 lei             |                           |     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----------------------------------------|---------------------------|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| OG 70/1994                              | 1.01.1995-<br>31.12.2002  | 38% | La cota normală se adăugau încă 22% în cazul profiturilor din jocuri de noroc, baruri și cluburi de noapte; se adăugau 6,2% pentru sediile permanente din România; cotă redusă de 25% pentru agricultură<br>S-au introdus două categorii de contribuabili, distincție valabilă 2 ani: contribuabili mari, pentru care profitul este stabilit ca variație a capitalurilor proprii, cu actualizare la inflație; pentru contribuabili mici, se pleca de la diferența dintre venituri și cheltuieli. |
| Legea 73/1996<br>(aprobă OG 70/1994)    | până la<br>31.12.2002     | 38% | Rămâne o singură categorie de contribuabili, profitul se stabilește pe baza veniturilor/cheltuielilor.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| OUG 31/1997                             |                           | 38% | Se introduce o cotă redusă de 15% pe primii doi ani de activitate; pentru investițiile de cel puțin 5.000.000 USD, cota redusă se putea aplica 7 ani.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| OUG 217/1999                            | 1.01.2000-<br>31.12.2002  | 25% | Se introduce o cotă adițională de încă 25% pentru profituri din baruri de noapte, cluburi de noapte, cazinouri; dar și de 10% pentru profitul trecut la capital social; cotă redusă de 5% pentru profituri din exporturi.                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Legea 189/2001<br>(aprobă OUG 217/1999) | 19.04.2001-<br>31.12.2002 | 25% | Se diminuează la 5% cota adițională pentru profitul dus la capitalul social; pentru exporturi, cota de 5% este valabilă pentru profiturile aferente veniturilor din export încasate.                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| OUG 163/2001                            | 1.01.2002-<br>31.12.2002  | 25% | Se schimbă doar cota aferentă profiturilor din exporturi, care trece la 6%.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Legea 414/2002                          | 1.07.2002-<br>31.12.2003  | 25% | Cota este de 5% pentru profiturile din zone libere (până la 31.12.2004), 6% export (până la 31.12.2002), 12,5% export (până la 31.12.2003), minimum 5% din venituri la baruri și cluburi de noapte, discoteci și cazinouri.                                                                                                                                                                                                                                                                      |

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                    |                      |     |                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------|----------------------|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Legea 571/2003 (primul Cod fiscal) | 1.01.2004-31.12.2015 | 25% | Minimum 5% din venituri la baruri și cluburi de noapte, discoteci și cazinouri, pariuri sportive; 10% pentru profiturile din cedare de imobiliare și titluri de participare.                                             |
| OG 83/2004                         | 1.01.2005            | 19% | Celelalte rămân valabile; nu s-a aplicat, pentru că a fost schimbată până să intre în vigoare.                                                                                                                           |
| OUN 138/2004                       | 1.01.2005            | 16% | Este vorba despre introducerea cotei unice. Rămâne valabilă regula de minimum 5% pentru veniturile din baruri și cluburi de noapte, discoteci și cazinouri, pariuri sportive.                                            |
| OUN 24/2005                        | 1.05.2005            | 16% | Dispare cota de 10% pentru profiturile din cedare imobiliare și titluri; se menține 5% din venituri pentru baruri și cluburi de noapte, discoteci și cazinouri, pariuri sportive.                                        |
| OUN 34/2009                        | 1.05.2009            | 16% | Cota se aplică asupra rezultatului fiscal, dar s-a introdus un impozit minim, plătit dacă impozitul calculat era sub pragul stabilit de lege.                                                                            |
| OUN 87/2010                        | 1.10.2010            | 16% | Se elimină impozitul minim introdus prin OUN 34/2009. Se aplică în continuare cota de minimum 5% din venituri pentru activitățile de baruri și cluburi de noapte, discoteci și cazinouri, pariuri sportive.              |
| Legea 227/2015                     | 1.01.2016            | 16% | Impozitul de minimum 5% din venituri devine regim special și se limitează la activitățile bar/club de noapte, discoteci și cazinouri – dispar pariurile sportive.                                                        |
| Legea 227/2015 și OUN 115/2023     | 1.01.2024            | 16% | Se păstrează regimul special pentru activitățile de bar/club de noapte, discoteci și cazinouri.<br>Se introduce impozit minim de 1% din cifra de afaceri, pentru contribuabilii cu venituri mai mari de 50.000.000 euro. |

**Tabel 15 – Evoluția cotelor de impozitare a profiturilor în România**



În afară de actele normative care au adus ajustări cotelor de impozitare – prezentate în tabelul 15 -, mai există numeroase alte legi, ordonanțe și ordonanțe de urgență de modificare a Codului, inclusiv la partea de impozit pe profit.

## 6.2. Formula de calcul a rezultatului fiscal

Impozitul pe profit se obține aplicând cota de impozit la profitul fiscal. Rezultatul fiscal – care, dacă este pozitiv, devine profit fiscal – se stabilește folosind formula următoare:

$$\text{Rezultat fiscal} = \text{Venituri totale} - \text{Cheltuieli totale} - \text{Deduceri fiscale} - \text{Venituri neimpozabile} + \text{Cheltuieli nedeductibile} - \text{Pierdere fiscală reportată}$$

$$(Rf = Vt - Ch.t - Df - Vn + Ch.n - Pfr)$$

Existența unor diferențe semnificative dintre regulile contabile și cele fiscale în ceea ce privește limitele și momentele în recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor, face ca evidența contabilă să fie completată de una fiscală. Pentru impozitul pe profit, Codul fiscal impune ținerea unui registru de evidență fiscală (REF), într-un format lăsat la dispoziția entității. În acesta se vor pune veniturile și cheltuielile contabile, elementele asimilate fiscal veniturilor, elementele asimilate fiscal cheltuielilor, cheltuielile nedeductibile, veniturile neimpozabile, pierderea fiscală reportată – pe ani de proveniență – precum și orice altă informație obținută prin prelucrarea datelor contabile în scopul calculului impozitului pe profit.

## 6.3. Venituri totale și cheltuieli totale; elemente asimilate veniturilor și elemente asimilate cheltuielilor

Veniturile totale și cheltuielile totale stabilite ca punct de plecare în calculul rezultatului fiscal sunt cele înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile. Ele provin din registrul contabil Cartea Mare, de unde, din fișele conturilor de venituri și de cheltuieli, se iau în calcul sumele înregistrate în corespondență cu contul 121, cu ocazia închiderii periodice a conturilor respective.

Dacă procedurile contabile ale firmei sunt stabilite în așa fel încât conturile de venituri (cu excepția lui 711 și 712) să nu se debiteze decât cu ocazia închiderii lor periodice, iar conturile de cheltuieli să nu se crediteze decât cu aceeași ocazie, sumele aferente veniturilor totale și cheltuielilor totale pot fi preluate din rulajele cumulate ale conturilor de venituri și de cheltuieli, așa cum apar ele în balanța de verificare întocmită la sfârșitul perioadei pentru care se calculează impozitul.

Din punct de vedere fiscal, la veniturile totale, respectiv, la cheltuielile totale, se mai adaugă și câteva elemente care se impozitează, respectiv, se

deduc, fără să fi trecut prin conturile din clasele 7, respectiv, 6. Acestea se numesc elemente asimilate veniturilor/cheltuielilor și urmărirea lor se face cu ajutorul registrului de evidență fiscală. Dintre elementele de acest tip enumerate de Codul fiscal, reținem:

- elemente asimilate veniturilor:
  - rezervele din reevaluarea imobilizărilor, devenite impozabile eșalonat, pe măsura amortizării imobilizărilor respective (vezi mai jos, la 6.5.1.4.);
  - câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate și a căror înregistrare se face direct la conturi de capitaluri proprii (în contul 141 *Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*);
  - rezerva legală constituită ca deducere fiscală și impozitată atunci când i se schimbă destinația;
  - rezerve constituite din facilități fiscale cărora li se schimbă destinația și devin impozabile;
- elemente asimilate cheltuielilor:
  - pierderea înregistrată la data vânzării titlurilor de participare proprii reprezentând diferența dintre prețul de vânzare al titlurilor de participare proprii și valoarea lor de dobândire/răscumpărare (pierdere consemnată direct la capitaluri proprii, în contul 149);
  - unele sume înregistrate în rezultatul reportat cu ocazia trecerii la IFRS.

#### 6.4. Venituri neimpozabile

Veniturile neimpozabile reprezintă venituri luate deja în calcul la *Venituri totale*, adică înregistrate efectiv în conturile de venituri din clasa 7 și care urmează să se scadă din rezultatul contabil, având în vedere faptul că fiscalul renunță la impozitarea lor. De cele mai multe ori, aceste venituri sunt neimpozabile deoarece au fost deja impozitate o dată. În lista celor 18 poziții de venituri neimpozabile prezentată de Codul fiscal 2026 găsim, printre altele:

- dividendele primite de la o persoană juridică română (din contul 761, de regulă);
- valoarea titlurilor de participare noi sau sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare (768);
- veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități pentru care



nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

- veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări (755);
- veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare;
- sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociaților, cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;
- veniturile reprezentând bonificația acordată de către organul fiscal.

La subcapitolul 3.3.3., am exemplificat deja unele situații în care pot apărea venituri neimpozabile din anularea/diminuarea unor ajustări pentru depreciere sau a unor provizioane.

#### 6.4.1. Dividende primite

Din punct de vedere fiscal, avem patru categorii de venituri din dividende:

- venituri din dividende primite de la persoane juridice române, neimpozabile întotdeauna;
- venituri din dividende primite de la o firmă dintr-un stat din afara UE, cu care România are convenție de evitare a dublei impunerii; acestea sunt neimpozabile dacă primitorul are cel puțin 10% din acțiunile plătitorului și deținerea este de cel puțin un an (perioadă neîntreruptă);
- venituri din dividende de la persoane juridice străine rezidente în UE; acestea sunt neimpozabile dacă firma românească primitoare îndeplinește patru condiții:
  1. este organizată ca societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni sau societate cu răspundere limitată sau are forma de organizare a unei alte persoane juridice aflate sub incidența legislației române;
  2. este plătitoare de impozit pe profit, fără posibilitatea vreunei opțiuni sau exceptări;

3. deține minim 10% din capitalul firmei din UE plătitoare a dividendelor;
  4. la data înregistrării venitului din dividende deține participația minimă de 10% de cel puțin un an;
- venituri din dividende primite de la alte categorii de persoane juridice: acestea sunt impozabile integral și imediat.

Justificarea caracterului de venit neimpozabil al dividendelor primite este dată de aceea că persoana juridică de la care se primesc aceste dividende le plătește dintr-un profit net, care a suportat deja impozitul pe profit, ba chiar și impozitul pe dividende câteodată. Se încearcă astfel evitarea impunerii duble (sau multiple) a aceleiași materii impozabile (a aceluiași profit).

Având în vedere faptul că pot apărea mai multe tipuri de dividende, este util ca evidența lor să se facă în analitice distincte ale conturilor de venituri financiare corespunzătoare (761 și 762).

**Exemplu:** Rezultatul net înregistrat la sfârșitul anului N de întreprinderea A este de 1.600.000 lei și propunerile consiliului de administrație pentru repartizarea lui sunt: 700.000 la alte rezerve și 900.000 lei dividende (presupunem că rezerva legală este la nivelul maxim permis până la care se poate suplimenta prin repartizarea din profitul brut). Toți acționarii sunt persoane juridice și dețin mai mult de 10%, de mai mult de 1 an. Contabilizarea la plătitorul dividendelor și la un acționar cu 18% din A se prezintă astfel:

| <i>La plătitorul dividendelor</i>                                                                                 | <i>La acționarul (persoană juridică) cu deținere de 18%</i>                                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - obligația de a plăti dividende, după aprobarea repartizării de către AGA:                                       | - dreptul de a primi dividende, după AGA: $18\% \times 900.000 = 162.000$ lei:                                                      |
| 117 = 457 900.000                                                                                                 | 461 = 762 162.000                                                                                                                   |
| - rezultatul dus la alte rezerve, pe baza aceleiași decizii:                                                      |                                                                                                                                     |
| 117 = 1068 700.000                                                                                                |                                                                                                                                     |
| Deținerea a mai mult de 10% pe o perioadă mai mare de un an face ca plătitorul să nu rețină impozit pe dividende. | - primirea dividendelor nete:                                                                                                       |
| Plata dividendelor:                                                                                               | 5121 = 461 162.000                                                                                                                  |
| 457 = 5121 900.000                                                                                                | Venitul contabilizat de beneficiarul dividendelor în contul 762 este neimpozabil la calculul impozitului pe profit <sup>174</sup> . |

#### 6.4.2. Venituri generate de aporturi în natură sau de obținerea de acțiuni gratuite

Operațiunile de reorganizare beneficiază de regimuri fiscale particulare, atât la impozitul pe profit, cât și la TVA. De regulă, transferurile de active generate de reorganizări nu se supun niciunuia din aceste impozite. Apar

<sup>174</sup> Dacă beneficiarul dividendelor ar fi plătitor de IVM, venitul din dividende tot la neimpozabile s-ar încadra.



particularități importante în cazul firmelor plătitoare de impozit pe profit și care au fost implicate în aporturi în natură, fuziuni, divizări, transferuri de activități, emisiune de acțiuni/părți sociale prin includerea de profituri sau de rezerve la capitalul social.

Dacă un transfer de active aferent unor aporturi în natură generează venituri ori cheltuieli, acestea sunt neimpozabile/nedeductibile. Pare simplu, dar această regulă complică evidențele viitoare:

- valoarea fiscală a bunului primit ca aport de beneficiar este egală cu valoarea fiscală pe care bunul respectiv o avea, înainte de aport, la firma care face aportul, indiferent de valoarea contabilă la care se înregistrează operațiunea respectivă; asta înseamnă că este posibil ca amortizarea contabilă și amortizarea fiscală să difere pe toată durata de viață a bunului respectiv (dacă este imobilizare);
- valoarea fiscală a titlurilor primite de cel care face aportul este egală cu valoarea fiscală a activelor transmise, ceea ce ne obligă să fim atenți la eventuala descărcare de gestiune viitoare generată de cedarea titlurilor, când cheltuiala contabilă nu va fi egală cu cheltuiala fiscală.

**Exemplu:** Întreprinderea A participă, ca acționar majoritar, la înființarea societății pe acțiuni B, transferându-i integral o ramură de activitate, pentru care valoarea de aport este de 950.000 lei și pentru care valorile identificate ale activelor transferate sunt:

- bani 300.000 lei;
- un echipament la valoarea de aport de 590.000 lei (valoarea de înregistrare la A a acestui echipament era de 700.000 lei și amortizarea cumulată până la data aportului se ridica la 328.000 lei<sup>175</sup>); durata rămasă de amortizare este de 6 ani;
- un lot de mărfuri cu valoarea de aport de 60.000 lei și cu valoarea de înregistrare la A de 65.000 lei.

Din punct de vedere al TVA, operațiunea (transferul de active) nu este asimilată livrărilor de bunuri și nu generează TVA, dacă persoana juridică beneficiară este persoană impozabilă română. Acest lucru este valabil indiferent dacă se întocmește sau nu factură. Neglijăm aporturile celorlalți acționari. Calculele și contabilizarea se prezintă astfel:

| <i>La acționarul A</i>                                                                                                       |   |      |         | <i>La întreprinderea B</i>                                                                                                                                          |   |       |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------|---------|
| - subscrierea capitalului:                                                                                                   |   |      |         | - emisiunea de acțiuni:                                                                                                                                             |   |       |         |
| 261                                                                                                                          | = | 269  | 950.000 | 456.A                                                                                                                                                               | = | 1011  | 950.000 |
| - vărsarea aporturilor în bani:                                                                                              |   |      |         | - primirea aporturilor în bani:                                                                                                                                     |   |       |         |
| 269                                                                                                                          | = | 5121 | 300.000 | 5121                                                                                                                                                                | = | 456.A | 300.000 |
| - la aportul în echipamente apare o diferență favorabilă de 590.000 - (700.000 - 328.000) = 590.000 - 372.000 = 218.000 lei: |   |      |         | - primirea aportului în echipament, cu valoare de aport de 590.000 lei și valoare fiscală de 372.000 lei (aceasta din urmă apare în registrul de evidență fiscală): |   |       |         |
| 2813                                                                                                                         | = | 213  | 328.000 | 1011                                                                                                                                                                | = | 1012  | 300.000 |

<sup>175</sup> Presupunem că aceste valori sunt recunoscute fiscal și au fost luate în calculul amortizării fiscale la firma A.

*Calcule, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |      |                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |       |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------|---------|
| 269                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | = | %    | <u>590.000</u> | 213                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | = | 456.A | 590.000 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   | 213  | 372.000        | 1011                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | = | 1012  | 590.000 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   | 768  | 218.000        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |       |         |
| - aportul în mărfuri duce la o diferență nefavorabilă de 5.000 lei:                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |   |      |                | - primirea aportului în mărfuri, cu valoare contabilă de 60.000 lei și valoare fiscală de 65.000 lei:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |   |       |         |
| 269                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | = | %    | <u>60.000</u>  | 371                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | = | 456.A | 60.000  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   | 371  | 65.000         | 1011                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | = | 1012  | 60.000  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |   | 768  | -5.000         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |       |         |
| Venitul <sup>176</sup> din 768 (213.000 lei) este neimpozabil. În același timp, valoarea contabilă a titlurilor primite de A în schimbul aporturilor este de 950.000 lei, dar valoarea fiscală este la nivelul valorii fiscale a activelor transferate: 300.000 + 372.000 + 65.000 = 737.000 lei, sumă pe care A o va trece în registrul de evidență fiscală.          |   |      |                | Dacă firma B vinde mărfurile, va descărca gestiunea contabil cu 60.000 lei, dar va deduce fiscal suma de 65.000 lei <sup>177</sup> .                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |   |       |         |
| Dacă, peste un timp, firma A vinde toate titlurile dobândite în urma aportului, cu prețul de 1.000.000 lei, atunci va contabiliza:                                                                                                                                                                                                                                     |   |      |                | Amortizarea contabilă anuală a echipamentului primit ca aport este de 590.000 / 6 = 98.333 lei, în timp ce amortizarea lui fiscală se ridică la doar 372.000 / 6 = 62.000 lei, regăsită în registrul de evidență fiscală. De asemenea, dacă firma B vinde echipamentul primit ca aport, înainte de expirarea celor 6 ani, va descărca gestiunea cu valoarea rămasă contabilă, în timp ce cheltuiala deductibilă va fi valoarea rămasă fiscală: valoarea fiscală minus amortizarea fiscală cumulată până la data cedării. |   |       |         |
| 461                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | = | 7641 | 1.000.000      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |       |         |
| 6641                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | = | 261  | 950.000        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |       |         |
| Rezultatul contabil ar fi de 50.000 lei, în timp ce rezultatul fiscal trebuie să ia în considerare, drept cheltuială, valoarea fiscală a titlurilor, adică am ajunge la 1.000.000 – 737.000 = 263.000 lei, sumă impozabilă. Vedem că, de fapt, caracterul neimpozabil al venitului contabilizat anterior în 768 este temporar: o amânare în timp a plății impozitului. |   |      |                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |   |       |         |

Deținerea de participații la alte societăți poate genera primirea de acțiuni gratuite, în urma creșterii capitalului prin includerea de profituri, rezerve, rezultat reportat, prime de capital. Din punct de vedere contabil, OMFP 1802/2014 stabilește că titlurile astfel primite au drept contrapartidă contul 768 (dacă majorarea capitalului se face prin încorporarea de beneficii) sau 1068 (dacă majorarea capitalului se face prin încorporarea de rezerve). În toate

<sup>176</sup> La transferul mărfurilor, am optat pentru corectarea venitului contabilizat anterior pentru transferul echipamentului, având în vedere faptul că aportul este o operațiune unitară. Puteam duce diferența nefavorabilă într-o cheltuială, care ar fi fost nedeductibilă.

<sup>177</sup> Pentru a evita gestionarea a două valori diferite ale aceleiași mărfi, se poate face preluarea mărfii în 371 cu valoarea fiscală de 65.000 lei, odată cu punerea în evidență a unei ajustări pentru depreciere, pe credit (în 397) egală cu 5.000 lei. Această ajustare este nedeductibilă fiscal și anularea ei, la vânzarea mărfurilor, se va duce într-un venit neimpozabil.



cazurile, suma este neimpozabilă, dar se poate asimila veniturilor impozabile, în anumite condiții<sup>178</sup>, la cedarea titlurilor respective.

Și în cazul altor operațiuni de reorganizare – îndeosebi fuziuni și divizări – Codul fiscal stabilește că transferurile aferente sunt neimpozabile, dar valorile fiscale ale activelor/datoriilor dobândite în urma reorganizării sunt aceleași cu valorile fiscale pe care activele/datoriile respective le aveau înainte de transfer. Și aici devine posibilă evidența fiscală diferită de evidența contabilă, pentru activele/datoriile ale căror valori stabilite pentru nevoile reorganizării diferă de cele fiscale.

### 6.4.3. Alte venituri din anularea unor cheltuieli nedeductibile

Vom vedea, mai jos, că penalitățile, amenzile, confiscările, majorările plătite autorităților reprezintă cheltuieli nedeductibile. Dacă, după înregistrarea acestor elemente de cheltuieli, apare posibilitatea anulării lor (de exemplu, ca efect al facilității fiscale de natura anulării unor majorărilor de întârziere), atunci venitul apărut este neimpozabil, în măsura în care cheltuiala a fost nedeductibilă.

**Exemplu:** În exercițiul N, în urma unui control fiscal, întreprinderea este în situația de a suporta o amendă la care se adaugă majorări pentru plata cu întârziere a unor obligații față de bugetul de stat în valoare de 2.500 lei (din care amenda este de 1.000 lei). Înregistrarea în contabilitate se prezintă astfel:

|                    |   |      |          |  |          |
|--------------------|---|------|----------|--|----------|
| 6581.nedeductibile | = | 4481 | 2.500,00 |  | 2.500,00 |
|--------------------|---|------|----------|--|----------|

Presupunem că, până la sfârșitul exercițiului N, întreprinderea nu a plătit nimic la buget, din lipsă de bani și nici nu a fost executată silit de autoritatea fiscală.

În exercițiul N+1, se mai adaugă majorări de întârziere de 3.000 lei și amenzi de încă 1.000 lei, înregistrate la fel în contabilitate. La sfârșitul exercițiului N+1, întreprinderea beneficiază de scutirea de la plata majorărilor de întârziere cumulate în cei doi ani (4.500 lei), cu condiția să-și achite obligațiile restante și amenzile. Înregistrarea se face având în vedere că o parte din majorări a afectat cheltuielile exercițiului precedent și, în consecință, trebuie să treacă la rezultatul reportat și nu la veniturile exercițiului curent:

|      |   |      |          |  |          |
|------|---|------|----------|--|----------|
| 4481 | = | %    | 4.500,00 |  | -        |
|      |   | 117  |          |  | 1.500,00 |
|      |   | 7588 |          |  | 3.000,00 |

Atât sumele din contul de venituri, cât și sumele din contul de rezultat reportat sunt neimpozabile la calculul rezultatului pe profit, pentru că rezultă din anularea unor cheltuieli nedeductibile.

### 6.5. Deduceri fiscale

În această categorie, Codul fiscal încadrează sume pe care firma le poate scădea la calculul rezultatului fiscal, fără ca în prealabil acestea să fi fost înregistrate în conturile de venituri sau de cheltuieli. O centralizare utilă a

<sup>178</sup> Deținere de mai puțin de 10% sau pe o perioadă mai mică de un an.

acestor deduceri apare de o manieră sintetică în caseta corespunzătoare din declarația privind impozitul pe profit (cod 101):

- amortizarea fiscală;
- unele cheltuieli cu dobânzile;
- rezerva legală deductibilă;
- provizioane și ajustări deductibile fiscal și neînregistrate anterior în contabilitate;
- deducerile suplimentare pentru cercetare-dezvoltare.
- alte deduceri.

### 6.5.1. Amortizarea fiscală

Este util să începem acest subcapitol prin a aminti că regulile fiscale fac o distincție clară între, pe de o parte, amortizarea contabilă – considerată integral cheltuială nedeductibilă – și, pe de altă parte, amortizarea fiscală – considerată deducere fiscală<sup>179</sup>. În același context, trebuie spus că norma fiscală folosește încă noțiunea de *mijloace fixe*, foarte familiară contabililor, deși termenul nu prea mai apare în normele contabile de pe la începutul anilor 2000. Bineînțeles că, în practică, de multe ori – mai ales la firmele mici și mijlocii – manualul de proceduri contabile alege să suprapună integral recunoașterea contabilă pe cea fiscală, în cazul imobilizărilor amortizabile. Acest comportament este unul de înțeles, în condițiile în care se evită costuri administrative suplimentare, prin eliminarea unei evidențe fiscale suplimentare. Din punct de vedere al calității informației contabile, este posibil ca amortizarea contabilă suprapusă pe cea fiscală să nu conducă neapărat la raportarea în bilanț și în contul de profit și pierdere a celor mai bune valori.

Legea obligă la amortizarea unor imobilizări corporale precum și a unor imobilizări necorporale (cheltuieli de constituire, cheltuieli de cercetare dezvoltare, cheltuieli cu descoperirea de substanțe minerale utile, concesiuni, brevete, alte drepturi și valori similare, alte imobilizări necorporale, inclusiv programele informatice). Alegerea elementelor necesare amortizării fiscale se face luând în considerare mai multe criterii. Dacă se reține drept criteriu avantajul fiscal, putem alege o perioadă cât mai scurtă de amortizare și/sau putem alege un regim care permite includerea pe cheltuieli a unei părți cât mai mari din valoarea de intrare în primii ani ai duratei de funcționare, urmând ca în ultima parte a acestei durate să se recupereze prin amortizare diferența.

Definirea fiscală a imobilizărilor amortizabile este foarte apropiată de cea contabilă: în cazul imobilizărilor necorporale, suprapunerea este aproape totală. Dimpotrivă, în cazul imobilizărilor corporale – numite fiscal mijloace fixe

<sup>179</sup> Formularea explicită din Codul fiscal este: „pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă”.



- definiția fiscală are trei componente; la cele două criterii contabile<sup>180</sup> adăugându-se o condiție de valoare minimă. În prezent, această valoare este de 5.000 lei; evoluția valorilor minime este prezentată în tabelul 16.

| <i>Actul normativ</i>                                                        | <i>Data intrării în vigoare a limitei</i> | <i>Data până la care a fost valabilă limita</i> | <i>Limita minimă (lei)</i>                         |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| OUG 8/2026 (M. Of. 147/25.02.2016), inclusă în Codul fiscal (legea 227/2015) | 1.01.2026                                 |                                                 | 5.000                                              |
| HG nr. 276/2013 (M. Of. 313/30.05.2013)                                      | 1.07.2013                                 | 31.12.2025                                      | 2.500                                              |
| HG nr. 105/2007 (M. Of. 103/12.02.2007)                                      | 31.01.2007                                | 30.06.2013                                      | 1.800                                              |
| HG nr. 1.553/2003 (M. Of. 21/12.01.2004)                                     | 1.01.2004                                 | 31.01.2007                                      | 15.000.000<br>deveniți<br>1.500 lei <sup>181</sup> |
| HG nr. 424/2001 (M. Of. 228/4.05.2001)                                       | 1.06.2001                                 | 1.01.2004                                       | 8.000.000                                          |
| HG nr. 1.035/1999 (M. Of. 617/16.12.1999)                                    | 1.01.2000                                 | 1.06.2001                                       | 5.000.000                                          |
| HG nr. 105/1997 (M. Of. 10/04/1997)                                          | 1.01.1997                                 | 1.01.2000                                       | 1.000.000                                          |
| Legea nr. 15/1994 (M. Of. 80/29.03.1994)                                     | 1.01.1994                                 | 1.01.1997                                       | 200.000                                            |
| Hotărârea consiliului de miniștri nr. 139/25.01.1969 (B. Of. 14/29.01.1969)  | 1.01.1969                                 | 1.01.1994                                       | 500                                                |

**Tabel 16** – *Evoluția limitei minime a valorii bunurilor recunoscute fiscal ca mijloace fixe amortizabile*

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile, aplicându-li-se regulile fiscale, categorii de active precum:

- investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune sau altele asemenea;
- mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală;
- investițiile efectuate pentru descoperță în vederea valorificării de substanțe minerale utile;
- investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali

<sup>180</sup> Reamintim cele două condiții contabile, regăsite atât în OMFP 1802/2014, la definirea imobilizărilor corporale, cât și în Codul fiscal: 1) deținerea și utilizarea în producție, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; 2) durată normală de utilizare mai mare de un.

<sup>181</sup> La denominarea de la 1 iulie 2005.

și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

- amenajările de terenuri;
- activele biologice.

Dimpotrivă, alte active nu se pot amortiza fiscal chiar dacă, uneori, ele se supun amortizării contabile. Este vorba, printre altele, despre: terenuri (inclusiv cele împădurite), tablouri și opera de artă (acestea sunt un fel de plasamente), fondul comercial (amortizabil contabil pe 5 ani, de regulă), bunurile care nu-și pierd valoarea în timp, ca urmare a folosirii, casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor, imobilizările necorporale cu durată de viață nedeterminată, încadrate astfel potrivit normelor contabile (unele mărci comerciale).

#### **6.5.1.1. Valoarea fiscală a imobilizărilor**

Codul fiscal vine cu o definiție generală a valorii amortizabile, foarte apropiată de cea contabilă: costul de achiziție, de producție al mijloacelor fixe sau valoarea lor de piață – dacă au fost dobândite titlu gratuit ori ca aport. Aceste valori sunt cele folosite pentru amortizarea fiscală și se stabilesc la data intrării în entitate. În valoarea fiscală se includ și reevaluările efectuate potrivit legii, cu condiția să fie pozitive (de pe urma lor să rezulte sold la 105). Dacă reevaluarea este negativă, adică valoarea justă la care se ajunge este mai mică decât valoarea netă contabilă stabilită pe baza costului inițial, atunci valoarea fiscală se recalculează la valoarea netă contabilă care ar fi fost calculată pe baza valorii de intrare; altfel spus, amortizarea fiscală nu poate fi mai mică decât amortizarea care s-ar calcula pe baza valorii de intrare.

#### **6.5.1.2. Durata de amortizare fiscală**

Duratele de amortizare recunoscute fiscal se stabilesc, în prezent, prin hotărâre de guvern<sup>182</sup>. Aceste durate (exprimate în ani și corespunzătoare regimului de amortizare liniară) sunt cuprinse într-un catalog de clasificare a mijloacelor fixe utilizate în economie. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. Mijloacele fixe cuprinse în catalog sunt clasificate în general în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele și în familii. Clasificarea este utilă pentru că, de exemplu, unele facilități fiscale se acordă doar pentru activele încadrate la niște coduri de

<sup>182</sup> Principalele acte normative care au stabilit, în România, duratele fiscale de amortizare, sunt (în ordinea invers cronologică a apariției lor): HG nr. 2139/2004 (în M. Of. nr. 46/2005); HG nr. 964/1998 (M. Of. 520/1998); HG 266/1994 (M. Of. nr. 180/1994); Legea nr. 62/1968 modificată prin Decretul nr. 393/1976 și republicată în Buletinul Oficial nr. 6-7/1977.



clasificare; de asemenea, unele finanțări nerambursabile se acordă pentru investiții concretizate în bunuri regăsite în catalog. Amortizarea fiscală, la fel ca amortizarea contabilă, se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Catalogul se aplică în mod unitar de către agenții economici, persoanele juridice fără scop patrimonial, cât și de către instituțiile publice, asigurând determinarea în mod unitar a amortizării imobilizărilor corporale. În ultimul catalog, publicat prin HG 2139/2004, pentru fiecare mijloc fix nou achiziționat se poate alege o durată dintr-un interval situat între o durată minimă și una maximă. În principiu, durata normală de funcționare a mijlocului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune. Când o întreprindere dobândește mijloace fixe a căror durată normală de utilizare reținută din punct de vedere fiscal de fostul (foștii) proprietar (proprietari) nu a expirat și dacă pentru aceste mijloace fixe se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se va face pe durata normală de funcționare rămasă<sup>183</sup>.

Revenim asupra ideii potrivit căreia firmele aleg elementele contabile privind amortizarea, astfel încât să fie compatibile cu cele fiscale. Se poate ajunge ca durata de amortizare să fie situată în intervalul acceptat fiscal, chiar dacă este clar că nu are legătură cu utilizarea efectivă a bunului în entitate<sup>184</sup>.

### 6.5.1.3. Regimuri de amortizare fiscală

Dintre regulile stabilite de Codul fiscal în ce privește ritmul de amortizare a imobilizărilor reținem:

- în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, se poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil<sup>185</sup>, se poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă;

<sup>183</sup> Deducem de aici că durata pe care se face amortizarea fiscală este, în principiu, una singură – cea aleasă de primul utilizator – indiferent câți proprietari vor utiliza bunul respectiv.

<sup>184</sup> De exemplu, multe clădiri se amortizează pe 50 ani (intervalul fiscal este 40-60), chiar dacă pot fi utilizate mai mult. La fel, la foarte multe autoturisme, amortizarea se face pe 5 ani (la un interval fiscal de 4-6), chiar dacă exploatarea lor se face pe durate (mult) mai lungi sau, uneori, pe durate mai scurte (poate fi cazul autoturismelor date cu chirie). La necorporale, multe firme se mulțumesc cu amortizarea programelor informatice pe 3 ani (durata fiscală), chiar dacă utilizarea se face, și aici, pe durate mult mai lungi.

<sup>185</sup> Aici se încadrează aparatele de măsură, control și reglare (cu excepția calculatoarelor), mijloacele de transport, activele biologice, mobilierul și alte imobilizări corporale.



- imobilizările necorporale cu durate de viață limitate (brevete<sup>186</sup>, drepturi de autor, licențe, mărci, cheltuieli de dezvoltare imobilizate) se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare;
- programele informatice se amortizează liniar pe o perioadă de 3 ani;
- pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, amortizarea fiscală se calculează pe baza valorii rămase majorate cu investițiile efectuate, a metodei de amortizare utilizată pentru mijlocul fix îmbunătățit, pe durata normală de utilizare rămasă<sup>187</sup>;
- cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor se amortizează liniar, pe o perioadă de 10 ani;
- pentru clădirile și construcțiile minelor, salinelor, sondelor, carierelor, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor și care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum și a investițiilor pentru descoperță, amortizarea se calculează pe unitate de produs, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă;
- mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice;
- cheltuielile aferente achiziționării oricărui drept de exploatare a resurselor naturale se recuperează pe măsură ce resursele naturale sunt exploatate, proporțional cu valoarea recuperată raportată la valoarea totală estimată a resurselor;
- pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de Legea nr. 114/1996;
- pentru un sediu social care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, situat în clădiri de locuințe sau în clădiri individuale de locuit, din ansambluri rezidențiale, înregistrate în patrimoniul contribuabilului, amortizarea este deductibilă la nivelul de 50%; în cazul utilizării sediilor sociale, aflate în patrimoniul contribuabilului, în scop personal de către acționari sau asociați, amortizarea fiscală aferentă sediului social nu se deduce la calculul rezultatului fiscal.

Dacă mijloacele fixe amortizabile sunt trecute în regim de conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la

<sup>186</sup> Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.

<sup>187</sup> În cazul în care investițiile se efectuează la mijloace fixe amortizabile pentru care durata normală de utilizare este expirată, amortizarea fiscală se determină pe baza metodei de amortizare corespunzătoare mijlocului fix îmbunătățit, pe durata normală de utilizare stabilită de către o comisie tehnică internă sau un expert tehnic independent.



momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Dacă în structura unui activ corporal intră mai multe componente, cu durate de utilizare diferite, amortizarea se poate determina pentru fiecare componentă în parte, deși acest lucru poate aglomera evidențele contabile și fiscale.

Algoritmii specifici fiecărui regim de amortizare sunt bine-cunoscuți, așa încât nu insistăm asupra lor – trecem direct la exemple.

**Exemplu: a) Amortizarea liniară, cu rotunjiri.** În luna februarie N, întreprinderea pune în funcțiune un mijloc fix cu valoarea de amortizat de 510.846 lei, amortizabil liniar pe 7 ani. Calculăm cota liniară de amortizare ( $Cal$ ), după care stabilim amortizarea liniară anuală ( $Ala$ )

$$Cal = \frac{100}{Du} = \frac{100}{7} = 14,3\% \quad Ala = Cal \times 510.846 = 14,3\% \times 510.846 = 73.050,98 \text{ lei/an.}$$

Amortizarea cumulată în primii șase ani de utilizare este de  $6 \times 73.050,98 = 438.305,88$  lei, în anul al șaptelea avem  $510.846 - 438.305,88 = 72.540,12$  lei. Diferența este explicată prin rotunjirea cotei de amortizare. Dacă firma contabilizează amortizarea lunar, atunci, în fiecare din primii șase ani de utilizare, amortizarea lunară este de  $73.050,98 / 12 = 6.087,58$  lei, în primele 11 luni, în timp ce în ultima lună a anului, amortizarea se calculează tot prin diferență:  $73.050,98 - 11 \times 6.087,58 = 6.087,60$  lei. Pentru anul punerii în funcțiune, amortizarea se ridică la  $6.087,58 \times 10 = 60.875,80$ .

**b) Amortizarea degresivă.** La punerea în funcțiune a mijlocului fix cunoaștem următoarele informații: data punerii în funcțiune: 15.05.N; valoarea de intrare 510.846 lei; durata de viață utilă 11 ani; amortizarea se face degresiv.

Cota degresivă este obținută prin înmulțirea cotei liniare ( $100/11 = 9,1$ ) cu coeficientul<sup>188</sup> 2,5:  $9,1 \times 2,5 = 22,7\%$ . Această cotă se va aplica valorii rămase la începutul fiecărui an de utilizare, până la trecerea la amortizare liniară.

Putem stabili cu ușurință anul de funcționare în care se trece la amortizarea liniară a valorii rămase pe durata rămasă. Pentru aceasta este suficient să comparăm cota degresivă cu cotele liniare aferente unui șir de durate și să reținem durata aferentă cotei liniare imediat mai mare decât cota degresivă. Cotele liniare sunt:

| Durata                     | 2 ani | 3 ani | 4 ani | 5 ani | 6 ani | 7 ani | ... |
|----------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-----|
| Cota liniară de amortizare | 50%   | 33,3% | 25%   | 20%   | 16,7% | 14,3% | ... |

Pentru exemplul nostru, cota liniară imediat mai mare decât cota degresivă de 22,7% este 25%, căreia îi corespunde o perioadă de 4 ani. Deci, pe ultimii patru ani se va face amortizare liniară a valorii rămase la începutul celui de-al 8-lea an de utilizare. În primii 7 ani de utilizare<sup>189</sup>, amortizarea anuală se va obține aplicând cota de 22,7% asupra valorii rămase la începutul fiecărui an, până în anul 7 inclusiv:

<sup>188</sup> Coeficienții cu care se înmulțește cota liniară sunt de 1,5 (pentru durate de la 1 la 5 ani, inclusiv), de 2,0 (pentru durate mai mari de 5 dar cel mult egale cu 10 ani) și cu 2,5 (în cazul duratelor mai mari de 10 ani).

<sup>189</sup> Putem verifica dacă trecerea la amortizarea liniară s-a făcut corect: mai întâi, facem calcule pentru anul 7: amortizare degresivă = 24.739,61 lei; amortizare liniară =  $108.985,06 / 5 = 21.797,01$



| Anul de utilizare | Valoarea de amortizat la începutul anului | Amortizarea anuală |
|-------------------|-------------------------------------------|--------------------|
| 1                 | 510.846,00                                | 115.962,04         |
| 2                 | $510.846,00 - 115.962,04 = 394.883,96$    | 89.638,66          |
| 3                 | $394.883,96 - 89.638,66 = 305.245,30$     | 69.290,68          |
| 4                 | $305.245,30 - 69.290,68 = 235.954,62$     | 53.561,70          |
| 5                 | $235.954,62 - 53.561,70 = 182.392,92$     | 41.403,19          |
| 6                 | $182.392,92 - 41.403,19 = 140.989,73$     | 32.004,67          |
| 7                 | $140.989,73 - 32.004,67 = 108.985,06$     | 24.739,61          |
| 8                 | $108.985,06 - 24.739,61 = 84.245,45$      | 21.061,36          |
| 9                 |                                           | 21.061,36          |
| 10                |                                           | 21.061,36          |
| 11                |                                           | 21.061,37          |
| <b>Total</b>      |                                           | <b>510.846,00</b>  |

Amortizarea lunară pe primul an de funcționare este de 115.962,04 lei, ceea ce înseamnă o amortizare totală în exercițiul N de 7 luni  $\times$  115.962,04/12 = 67.644,52 lei. În exercițiul N+1, avem de cumulat amortizare din doi ani de funcționare astfel:  $5 \times 115.962,04/12 + 7 \times 89.638,66/12 = 100.606,73$  lei. La fel se stabilește amortizarea și pe ceilalți ani calendaristici, cu rezerva că pot apărea rotunjiri, caz în care amortizarea pe ultima lună a anului de funcționare este egală cu amortizarea anuală minus amortizarea din celelalte 11 luni.

**c) Amortizarea accelerată.** În luna februarie din exercițiul N, întreprinderea pune în funcțiune un echipament tehnologic cu valoarea de intrare de 960.000 lei și cu durata de viață utilă de 9 ani. Consiliul de administrație decide să utilizeze, pentru acest echipament, regimul de amortizare accelerată, cu aplicarea în primul an a unei cote de amortizare de 50%. Pentru că amortizarea accelerată este o amortizare fiscală (fapt recunoscut explicit în OMFP 1802/2014), apare riscul ca mărimile calculate să nu aproximeze cel mai bine deprecierea reală a bunului supus amortizării. De aici rezultă că, adeseori, întreprinderea care aplică amortizarea accelerată ar trebui să calculeze și o altă amortizare contabilă (îndeosebi întreprinderile supuse IFRS).

Amortizarea accelerată în anul I de funcționare este de  $50\% \times 960.000 = 480.000$  lei. În următorii  $9 - 1 = 8$  ani, amortizarea anuală este egală cu  $(960.000 - 480.000)/8 = 60.000$  lei. Amortizarea totală pe exercițiul N este de  $480.000 \times (10/12) = 400.000$  lei. Asta înseamnă că valoarea netă contabilă a mijlocului fix la 31.12.N este de  $960.000 - 400.000 = 560.000$  lei. În exercițiul N+1, amortizarea totală este de  $(480.000 - 400.000) + 60.000 \times (10/12) = 130.000$  lei. Începând cu N+2, amortizarea pe an calendaristic este egală cu amortizarea pe an de funcționare (acest lucru este specific amortizării liniare), cu excepția ultimului exercițiu, care va cuprinde 2 luni din ultimul an de funcționare.

lei. Amortizarea degresivă este mai mare decât cea liniară, deci rămânem cu amortizare degresivă și pentru anul 7. Pentru anul 8: amortizare degresivă =  $84.245,45 \times 22,7\% = 19.123,72$  lei; amortizarea liniară = 21.061,36 lei. Amortizarea degresivă este mai mică decât cea liniară, deci trecem la amortizarea liniară a valorii rămase (84.245,45 lei) pe durata rămasă (4 ani).



**d) Amortizarea mijloacelor de transport în funcție de numărul de kilometri parcurși.** La începutul lunii martie din exercițiul N, se pune în funcțiune un mijloc de transport al cărui cost de achiziție a fost de 350.000 lei. Amortizarea se face în funcție de numărul de km parcurși. Știm că pentru mijlocul de transport respectiv, întreprinderea își propune parcurgerea a 500.000 km. Se stabilește amortizarea pe fiecare km parcurs:  $350.000 / 500.000 = 0,7$  lei/km. În fiecare perioadă, amortizarea de înregistrat va fi egală cu numărul de km efectiv parcurși în perioada respectivă înmulțit cu amortizarea pe km. Presupunem că în exercițiul N mijlocul de transport a parcurs 80.000 km. Amortizarea corespunzătoare acestui exercițiu este de  $80.000 \times 0,7 = 56.000$  lei. În următoarele perioade se face calculul de aceeași manieră.

**e) Amortizarea superaccelerată.** Pentru activele noi, achiziționate/produse și puse în funcțiune, în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2026-31 decembrie 2026 inclusiv, din subgrupele 2.1 și 2.4 din catalogul aprobat prin HG 2139/2004, se poate aplica o metodă de amortizare superaccelerată potrivit căreia amortizarea se calculează după cum urmează:

i) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 65% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a activului;

ii) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a activului la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

#### **6.5.1.4. Impozitul pe profit și reevaluarea imobilizărilor**

Regula fiscală permite includerea diferențelor din reevaluare în valoarea fiscală a imobilizărilor, cu condiția ca reevaluarea să se fi făcut conform legii. Nu se face trimitere la o lege anume, dar putem înțelege că este vorba despre legea contabilității (82/1991), în care se stabilește drept regulă că reevaluarea se face la valoarea justă și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Deci, recunoașterea fiscală a reevaluării este condiționată de credibilitatea valorii juste și de efectuarea acestui demers la închiderea exercițiului financiar (această din urmă regulă vine din OMFP 1802/2014). În cazul firmelor plătitoare de impozit pe profit, recunoașterea fiscală a reevaluării pozitive înseamnă deductibilitatea cheltuielii suplimentare cu amortizarea rezultată din creșterea valorii de amortizat. Totuși, această creștere este compensată de impozitarea eşalonată a rezervei din reevaluare (ca element asimilat veniturilor), ceea ce face ca, pe ansamblu, reevaluarea să fie neutră, ca efect asupra rezultatului impozabil<sup>190</sup>. Pentru a avea și un control contabil asupra rezervei din reevaluare care se impozitează eşalonat, este preferabil ca firma să opteze pentru transferul sistematic al rezervei din reevaluare la rezultatul reportat (105 = 1175), pe măsura amortizării imobilizării reevaluate<sup>191</sup>.

<sup>190</sup> Impozitarea eşalonată a diferenței din reevaluare este valabilă începând cu luna mai 2009, dată până la care era stabilit că rezerva din reevaluare devenea impozabilă doar la schimbarea destinației: acoperirea de pierderi, trecerea la capitalul social ori distribuirea ca dividende.

<sup>191</sup> Norma contabilă permite două astfel de variante: transferul integral la scoaterea din funcțiune a imobilizării reevaluate sau transferul eşalonat, pe măsura amortizării. Din motive fiscale, dar, mai



În cazul unei reevaluări negative, adică atunci când recunoașterea deprecierei duce la închiderea contului 105 și la consemnarea unei cheltuieli, această cheltuială este nedeductibilă – reevaluările negative nu sunt recunoscute fiscal. Revenirea ulterioară, prin anularea totală sau parțială a deprecierei, se face prin recunoașterea unui venit neimpozabil – orice venit din anularea unei cheltuieli nedeductibile este neimpozabil. În orice situație, reevaluarea va conduce la recalcularea valorii amortizării contabile în exercițiul următor. Nerecunoașterea fiscală a reevaluării negative face ca, într-o astfel de situație, să avem amortizare contabilă (stabilită pe baza valorii juste) mai mică decât amortizarea fiscală (stabilită pe baza valorii de intrare).

Din punct de vedere contabil, sunt două variante de contabilizare a reevaluării: 1) cu actualizarea atât a valorii de intrare, cât și a amortizării cumulate și 2) cu anularea amortizării cumulate. Optăm pentru a doua variantă.

**Exemplu:** În martie 2026, firma pune în funcțiune un echipament, la cost de 900.000 lei, amortizabil liniar pe 10 ani. Imobilizarea intră într-o categorie de active pe care entitatea le reevaluează. Conform manualului de politici contabile, opțiunile entității privind reevaluarea sunt: pe de o parte, se anulează amortizarea cumulată și, pe de altă parte, rezerva din reevaluare (105) se transferă sistematic la rezultatul reportat (1175).

Amortizarea lunară a echipamentului, stabilită pe baza valorii de intrare, este de  $900.000 / (10 \times 12) = 7.500$  lei. Presupunem că evoluția valorilor juste ale imobilizării se prezintă astfel: 860.000 lei la 31.12.2026, 753.000 lei la 31.12.2027, 633.000 lei la 31.12.2028, 555.000 lei la 31.12.2029 și 490.000 lei la 31.12.2030.

Conform OMFP 1802/2014, entitățile care reevaluează trebuie să prezinte în note, pe lângă alte informații, și valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns, la fiecare închidere, dacă nu s-ar fi făcut nicio reevaluare. Anticipăm, prezentând aceste calcule încă de la început, pentru perioada 2026 – 2030, știind valoarea de intrare, durata de amortizare și metoda de amortizare<sup>192</sup>. Punem în tabel și valorile juste, calculând diferența dintre acestea și valorile nete contabile la care s-ar fi ajuns fără reevaluare (informația este foarte utilă în contabilizarea ulterioară a efectelor reevaluării și a eventualei renunțări la reevaluare):

| Anul           | Amortizarea inițială pe an calendaristic | Valoarea netă contabilă teoretică (VNC.t) | Valoarea justă (VJ) | Diferența (VJ – VNC.t) |
|----------------|------------------------------------------|-------------------------------------------|---------------------|------------------------|
| 0              | 1                                        | 2                                         | 3                   | 4=3 - 2                |
| 2026 (9 luni)  | 67.500                                   | 832.500                                   | 860.000             | 27.500                 |
| 2027 (12 luni) | 90.000                                   | 742.500                                   | 753.000             | 10.500                 |
| 2028 (12 luni) | 90.000                                   | 652.500                                   | 633.000             | -19.500                |
| 2029 (12 luni) | 90.000                                   | 562.500                                   | 555.000             | -7.500                 |
| 2030 (12 luni) | 90.000                                   | 472.500                                   | 490.000             | 17.500                 |
| ...            |                                          |                                           |                     |                        |

ales, din motive de calitate a raportării financiare și de ușurință a calculelor viitoare privind imobilizările reevaluate, este recomandată a doua variantă – transferul sistematic.

<sup>192</sup> În realitate, este preferabil ca un astfel de tabel să fie atașat fișei mijlocului fix și să fie completat la fiecare închidere, o dată cu valoarea justă, în ideea că este posibilă schimbarea unora dintre estimările pe care s-a bazat calculul inițial al amortizării.



Calcululele, înregistrările contabile și informațiile fiscale aferente perioadei analizate se prezintă în continuare: anul sau data pentru care se prezintă calculele/înregistrările apare cu caractere îngroșate. Am optat pentru a efectua reevaluarea la fiecare închidere, pentru simplitatea prezentării: în realitate, cele mai multe firme reevaluează la 3 ani sau chiar mai rar.

La **31.12.2026**, amortizarea cumulată este de  $9 \text{ luni} \times 7.500 \text{ lei/lună} = 67.500 \text{ lei}$ , deci soldurile conturilor care ne interesează, înainte de reevaluare sunt: 900.000 lei pentru 213 și 67.500 lei pentru 2813. De aici rezultă o VNC de  $900.000 - 67.500 = 832.500 \text{ lei}$ . Valoarea justă este de 860.000 lei, deci apare o apreciere de  $860.000 - 832.500 = 27.500 \text{ lei}$ :

|      |   |     |           |           |
|------|---|-----|-----------|-----------|
| 2813 | = | 213 | 67.500,00 | 67.500,00 |
| 213  | = | 105 | 27.500,00 | 27.500,00 |

După reevaluare, soldurile de la 31.12.2026 sunt: 860.000 lei pentru 213, 0 pentru 2813 și 27.500 lei<sup>193</sup> pentru 105.

În **2027**, este necesar să se recalculeze amortizarea ca valoare rămasă ( $VR = 213 - 2813$ ) raportată la durata rămasă ( $DR = 120 - 9$ ) =  $(860.000 - 0) / 111 = 7.747,75 \text{ lei/lună}$ , mai mare decât cea din anul precedent. Această amortizare contabilă lunară reprezintă și amortizare fiscală lunară, deoarece reevaluarea este recunoscută fiscal (s-a făcut la închidere și s-a reținut valoarea justă<sup>194</sup>):

|      |   |      |          |          |
|------|---|------|----------|----------|
| 6811 | = | 2813 | 7.747,75 | 7.747,75 |
|------|---|------|----------|----------|

O dată cu amortizarea, am optat să considerăm ca fiind realizată o parte din rezerva din reevaluare, prin transferul acesteia la rezultatul reportat. Suma transferată se stabilește ca raport între soldul lui 105 și durata rămasă:  $27.500 / 111 = 247,75 \text{ lei}$ :

|     |   |      |        |        |
|-----|---|------|--------|--------|
| 105 | = | 1175 | 247,75 | 247,75 |
|-----|---|------|--------|--------|

În declarația de impozit pe profit, informațiile privind impactul fiscal al imobilizării apar astfel:

- la elemente asimilate veniturilor, rezerva din reevaluare realizată:  $12 \times 247,75 = 2.973,00 \text{ lei}$ ;
- la cheltuieli totale, avem cheltuiala cu amortizarea contabilă:  $12 \times 7.747,75 = 92.973,00 \text{ lei}$ ;
- la deduceri fiscale, punem amortizarea fiscală, egală cu cea contabilă (pentru că reevaluarea este pozitivă): 92.973,00 lei;
- la cheltuieli nedeductibile, avem amortizarea contabilă: 92.973,00 lei.

În algoritmul din declarația de impozit pe profit pe 2027, ar apărea:

| <i>Vt</i> | - <i>Ch.t</i> | - <i>Df</i> | - <i>Vn</i> | + <i>Ch.n</i> | = <i>Rf</i> |
|-----------|---------------|-------------|-------------|---------------|-------------|
| 2.973,00  | -92.973,00    | -92.973,00  | -0          | +92.973,00    | = -90.000   |

Efectul asupra rezultatului fiscal este o deducere netă de 90.000 lei, exact ca în cazul când nu s-ar fi făcut reevaluarea.

<sup>193</sup> În cazul anulării amortizării cumulate, soldul contului de imobilizare, imediat după reevaluare, este egal cu valoarea justă reținută la reevaluare, în timp ce contul de amortizare se închide sistematic, având sold zero. Nu am menționat dacă soldurile sunt debitoare sau creditoare: nu credem că este necesară această informație, în contextul lucrării de față.

<sup>194</sup> Bineînțeles că valoarea justă trebuie să rezulte dintr-un raport întocmit de un evaluator autorizat și independent de firmă.

La sfârșitul lui 2027, soldurile înainte de reevaluare devin: 860.000 lei pentru 213, 92.973 lei pentru 2813 și 24.527 lei pentru 105. De aici rezultă o VNC de  $860.000 - 92.973 = 767.027$  lei care, comparată cu valoarea justă de 753.000 lei, conduce la o diferență de  $753.000 - 767.027 = -14.027$  lei (depreciere). Soldul lui 105 este suficient pentru a acoperi această depreciere, astfel încât înregistrăm:

|      |   |     |           |           |
|------|---|-----|-----------|-----------|
| 2813 | = | 213 | 92.973,00 | 92.973,00 |
| 105  | = | 213 | 14.027,00 | 14.027,00 |

După reevaluare, soldurile de la 31.12.2027 ajung la: 753.000 lei pentru 213, 0 pentru 2813 și 10.500 lei<sup>195</sup> pentru 105.

În 2028, recalculăm amortizarea contabilă  $VR/DR = (753.000 - 0) / (111 - 12) = 753.000 / 99 = 7.606,06$  lei/lună. Contul 105 are în continuare sold (creditor), deci, pe ansamblu reevaluarea rămâne pozitivă, ceea ce face ca amortizarea fiscală să fie egală cu cea contabilă și în 2024:

|      |   |      |          |          |
|------|---|------|----------|----------|
| 6811 | = | 2813 | 7.606,06 | 7.606,06 |
|------|---|------|----------|----------|

Facem și transferul rezervei din reevaluare: sold 105 / 99 =  $10.500 / 99 = 106,06$  lei/lună (ceea ce duce la elemente asimilate veniturilor impozabile de  $106,06 \times 12 = 1.272,72$  lei):

|     |   |      |        |        |
|-----|---|------|--------|--------|
| 105 | = | 1175 | 106,06 | 106,06 |
|-----|---|------|--------|--------|

La sfârșitul lui 2028, înainte de reevaluare avem următoarele solduri: 753.000 lei la 213,  $12 \times 7.606,06 = 91.272,72$  lei la 2183 și  $10.500 - 12 \times 106,06 = 9.227,28$  lei la 105. De aici rezultă o VNC =  $753.000 - 91.272,72 = 661.727,28$  lei care, comparată cu valoarea justă de 633.000 lei, duce la o diferență de  $633.000 - 661.727,28 = -28.727,28$  lei (o altă depreciere). Soldul lui 105 nu ne permite să acoperim toată deprecierea, așa încât restul de  $28.727,28 - 9.227,28 = 19.500$  lei se duce pe cheltuieli:

|      |   |     |           |           |
|------|---|-----|-----------|-----------|
| 2813 | = | 213 | 91.272,72 | 91.272,72 |
| %    | = | 213 | -         | 28.727,28 |
| 105  |   |     | 9.227,28  |           |
| 655  |   |     | 19.500,00 |           |

Cheltuiala din 655 este nedeductibilă. În algoritmul de calcul al rezultatului fiscal pe 2028, am avea:

| Vt       | - Ch.t                    | - Df       | - Vn | + Ch.n                    | = Rf      |
|----------|---------------------------|------------|------|---------------------------|-----------|
| 1.272,72 | -91.272,72 -<br>19.500,00 | -91.272,72 | -0   | +91.272,72 +<br>19.500,00 | = -90.000 |

Din nou, suma netă dedusă este egală cu ceea la care am fi ajuns în lipsa oricărei reevaluări: 90.000 lei.

După reevaluare, soldurile de la 31.12.2028 ajung la: 633.000 lei pentru 213, 0 lei pentru 2813 și tot 0 lei pentru 105. Având în vedere apariția unei cheltuieli nedeductibile cu depreciere, este util ca, la închiderea lui 2028, să calculăm valoarea contabilă și valoarea fiscală a imobilizării, după reevaluare:

- valoarea contabilă (VNC) =  $633.000 - 0 = 633.000$  lei;

<sup>195</sup> În tabelul în care am prezentat, mai sus, valorile nete contabile în ipoteza în care nu s-ar fi făcut reevaluare, avem exact aceeași sumă pe coloana de diferențe. Deci, tabelul respectiv ne ajută să verificăm exactitatea calculelor.



- valoarea fiscală (VF) = 633.000 - 0 + 19.500 = 652.500 lei; cheltuiala de 19.500 lei, nefiind deductibilă, nu se poate scădea din valoarea fiscală și, dacă s-a scăzut deja, o punem înapoi. Observăm că valoarea fiscală este egală cu valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns dacă nu se făcea reevaluare, ceea ce confirmă corectitudinea calculelor și a înregistrărilor de până acum, având în vedere regula potrivit căreia valoarea fiscală nu poate coborî sub valoarea stabilită pe baza costului inițial.

Diferența dintre VNC și VF la sfârșitul lui 2028 face ca, în 2029, să avem amortizare contabilă diferită de amortizarea fiscală:

- amortizare contabilă = valoare contabilă / durată rămasă = (633.000 - 0) / (99-12) - 633.000 / 87 = 7.275,86 lei/lună:

|      |   |      |          |  |          |
|------|---|------|----------|--|----------|
| 6811 | = | 2813 | 7.275,86 |  | 7.275,86 |
|------|---|------|----------|--|----------|

- amortizare fiscală = VF / DR = 652.500 / 87 = 7.500 lei, adică exact amortizarea stabilită pe baza valorii de intrare; pe tot anul avem 7.500 x 12 = 90.000 lei.

Nu mai avem nimic de transferat din 105 - contul este închis - așa că soldurile înainte de închiderea de la 31.12.2029 sunt: 633.000 lei pentru 213 și de 12 x 7.275, 86 = 87.310,32 lei pentru 2813. De aici rezultă o VNC de 633.000 - 87.310,32 = 545.689,68 lei care, comparată cu valoare justă de 555.000 lei, ne duce la o diferență de 555.000 - 545.689,68 = 9.310,32 lei (o apreciere). Înregistrarea, la sfârșitul anului precedent, a unei cheltuieli din reevaluare nedeductibile (de 19.500 lei) ne sugerează că aprecierea de 9.310,32 lei reprezintă, de fapt, o diminuare a deprecierii anterioare, contabilizată pe seama unui venit neimpozabil (fără să facem vreun test suplimentar):

|      |   |     |           |  |           |
|------|---|-----|-----------|--|-----------|
| 2813 | = | 213 | 87.310,32 |  | 87.310,32 |
| 213  | = | 755 | 9.310,32  |  | 9.310,32  |

În algoritmul de calcul al rezultatului fiscal pe 2029, am avea:

| Vt       | - Ch.t     | - Df    | - Vn      | + Ch.n     | = Rf      |
|----------|------------|---------|-----------|------------|-----------|
| 9.310,32 | -87.310,32 | -90.000 | -9.310,32 | +87.310,32 | = -90.000 |

Soldurile de la 31.12.2029 - după reevaluare - ajung la: 555.000 lei pentru 213, 0 pentru 2813 și 0 lei pentru 105. Valoarea contabilă (VNC) = 555.000 - 0 = 555.000 lei, în timp ce valoarea fiscală (VF) = 652.500 - 90.000 = 562.500 lei (VF la sfârșitul anului precedent minus amortizarea fiscală pe anul curent). Valoarea fiscală este egală cu valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns dacă nu se făcea reevaluare, pentru sfârșitul lui 2029.

În 2030, recalculăm amortizarea contabilă = VR / DR = (555.000 - 0) / (87 - 12) = 555.000 / 75 = 7.400,00 lei (adică 12 x 7.400 = 88.800 lei pentru tot anul), amortizarea fiscală este 562.500 / 75 = 7.500,00 lei:

|      |   |      |          |  |          |
|------|---|------|----------|--|----------|
| 6811 | = | 2813 | 7.400,00 |  | 7.400,00 |
|------|---|------|----------|--|----------|

La 31.12.2030, situația soldurilor este următoarea: 555.000 lei pentru 213 și 88.800 lei pentru 2813. Rezultă o VNC de 555.000 - 88.800 = 466.200 lei care, comparată cu valoarea justă de 490.000 lei, duce la o diferență de 490.000 - 466.200 = 23.800 lei. Aprecierea de 23.800 lei trebuie adăugată la valoarea de înregistrare a imobilizării și ne punem problema cât din aceasta se poate duce pe venitul din 755. Un raționament simplist ne-ar sugera că, dacă am avut cheltuială în 655 de 19.500 lei și, în anul imediat precedent, am trecut la venituri suma de 9.310,32 lei, ar mai rămâne de transferat la venituri diferența de 19.500 - 9.310,32 = 10.189,68 lei. Raționamentul ar fi potrivit doar dacă imobilizarea reevaluată nu ar fi amortizabilă - un teren, de exemplu. În cazul imobilizărilor amortizabile, calculele sunt ușor mai complicate: reținem că, anterior, am văzut pentru doi ani că soldul



lui 105 este egal cu diferența dintre valoarea justă și VNC la care s-ar fi ajuns în lipsa oricărei reevaluări. Generalizăm această constatare și o aplicăm aici: din tabelul de la începutul rezolvării exemplului – tabel care ar trebui să apară alături de fișa mijlocului fix – vedem că diferența dintre cele două mărimi, la închiderea lui 2030, este de  $490.000 - 472.500 = 17.500$  lei. Deci, înregistrarea aprecierii de la 2030 trebuie să facă să apară un sold la 105 de 17.500 lei, rămânând ca diferența de  $23.800 - 17.500 = 6.300$  lei<sup>196</sup> să se ducă la venituri (neimpozabile):

|      |   |     |           |           |
|------|---|-----|-----------|-----------|
| 2813 | = | 213 | 88.800,00 | 88.800,00 |
| 213  | = | %   | 23.800    | -         |
|      |   | 105 |           | 17.500    |
|      |   | 755 |           | 6.300     |

În algoritmul din declarația 101 pe 2030, am avea:

| $V_t$    | - $Ch.t$   | - $Df$  | - $V_n$   | + $Ch.n$ | = $Rf$    |
|----------|------------|---------|-----------|----------|-----------|
| 6.300,00 | -88.800,00 | -90.000 | -6.300,00 | +88.800  | = -90.000 |

#### 6.5.1.5. Reevaluarea imobilizărilor și impozitul pe clădiri

Impozitul pe clădiri – componentă a impozitelor și taxelor locale – are o contribuție importantă la constituirea veniturilor bugetelor locale. Istrate (2019) a prezentat o analiză în acest sens, analiză pe care o actualizăm și o adaptăm pentru a se putea încadra în textul de față. În datele statistice făcute disponibile de Eurostat, avem o separare a impozitului pe clădiri, în funcție de proveniență: de la persoane fizice, respectiv, de la persoane juridice. Ne interesează persoanele juridice, având în vedere faptul că acestea țin contabilitate în partidă dublă; de altfel, veniturile fiscale de această natură provenite de la persoanele juridice sunt, în medie, pe perioada 1997-2024, în jur de 70% din totalul veniturilor din impozit pe clădiri. Ponderea medie în PIB a veniturilor din impozitul pe clădiri provenit de la persoane juridice române este, pentru aceeași perioadă, de 0,40%, cu un maxim de 0,50% (în 2010) și un minim de 0,09% (în 1998).

Mult timp (până în 2015, inclusiv), baza de calcul a impozitului pe clădiri datorat de persoanele juridice a fost valoarea de înregistrare în contabilitate a clădirilor respective. Această valoare de înregistrare putea deveni nesemnificativă, în cazul unei inflații mari<sup>197</sup>. Plecând, probabil, de la ponderea mică a impozitului pe clădiri în PIB, în 1998, dar având în vedere, cu siguranță, și alte considerente, în 1998 s-a permis reevaluarea clădirilor și terenurilor,

<sup>196</sup> În urma acestor înregistrări, cheltuiala din 655 a fost de 19.500 lei, iar veniturile cumulate din 755, de  $9.310,32 + 6.300 = 15.610,32$  lei. Diferența dintre cele două mărimi (3.889,68 lei) se justifică prin diferența dintre amortizarea contabilă efectivă, prezentată în înregistrările contabile, pe de o parte, și amortizarea care s-ar fi calculat pe baza valorii de intrare, în lipsa oricărei reevaluări (egală, în exemplul nostru, cu amortizarea fiscală):  $12 \times (7.500,00 - 7.275,86) + 12 \times (7.500,00 - 7.400,00) = 3.889,68$  lei.

<sup>197</sup> În România, conform datelor BNR, s-a ieșit din starea de hiperinflație abia în 2004.



printr-o hotărâre de guvern<sup>198</sup>. Probabil că multe firme au efectuat reevaluarea respectivă, deoarece în 1999, ponderea în PIB a impozitului pe clădiri de la persoane juridice a crescut spectaculos la 0,32%. Autoritățile descoperă, astfel, că reevaluarea clădirilor poate aduce bani mai mulți la bugetele locale. În acest context, legea fiscală este adaptată și, începând cu 2003, prin OG 36/2002, cota de impozit pe clădiri (cu un maximum de 1,5%, în condiții normale) ajunge în intervalul cuprins între 3% și 5% din valoarea de înregistrare în contabilitate, pentru firmele care nu au făcut reevaluarea clădirilor după 1998. Se poate presupune că introducerea cotei majorate de impozit pentru clădirile nereevaluate a convins mulți responsabili de firme să reevalueze clădirile<sup>199</sup>. De la intervalul 3%-5%, legea fiscală (571/2003) a trecut, începând cu 2004, la o cotă cuprinsă între 5% și 10%, pentru firmele care nu au reevaluat după 1998. Începând cu 2005, (prin OG 83/2004) regula se generalizează oarecum stabilind că *„în cazul unei clădiri care nu a fost reevaluată în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referință, cota impozitului pe clădiri se stabilește [...] între 5% și 10% și se aplică la valoarea de inventar a clădirii înregistrată în contabilitatea persoanelor juridice, până la sfârșitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare”*. În această formă, regula s-a aplicat până la 31.12.2011, după care OG 30/2011 introduce două intervale de cote majorate pentru clădirile nereevaluate, astfel: *în cazul unei clădiri care nu a fost reevaluată, cota impozitului pe clădiri se stabilește de [...] între: a) 10% și 20% pentru clădirile care nu au fost reevaluate în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referință; b) 30% și 40% pentru clădirile care nu au fost reevaluate în ultimii 5 ani anteriori anului fiscal de referință*. Aceste reguli, în condițiile în care inflația ajunsese la niveluri scăzute, au condus foarte multe firme la efectuarea de reevaluări contabile, nu neapărat justificate de evoluția valorilor juste, ci de considerente fiscale: e preferabil să plătești un maxim de 1,5% dintr-o valoare reevaluată (și să-ți asumi costurile suportate cu reevaluarea), decât să plătești un maxim de 20% sau chiar de 40%, în lipsa reevaluării. Am asistat, astfel, la aplicarea unui mecanism contabil – reevaluarea clădirilor – justificat, în bună măsură, de o reglementare fiscală.

Începând cu 2016, reevaluarea fiscală se deconectează de reevaluarea contabilă, prin legea 227/2015, stabilindu-se că baza de calcul a impozitului pe clădiri nu mai este neapărat valoarea de înregistrare în contabilitate, ci valoarea impozabilă. Rămâne valabilă trimiterea la reevaluare, dar la reevaluarea fiscală și nu la cea contabilă. Cota de impozitare pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor juridice este stabilită de consiliul local între 0,2 și 1,3% (mai puțin pentru clădirile utilizate în domeniul agricol, pentru care cota este de

<sup>198</sup> Trebuie spus că, până în 2000, nu era posibilă reevaluarea imobilizărilor decât ca urmare a aplicării unei hotărâri explicite a guvernului, în acest sens.

<sup>199</sup> Au fost chiar păreri conform cărora reevaluarea clădirilor era obligatorie, și această obligație era impusă de autoritățile locale. Nici vorbă de așa ceva, din punct de vedere al legii fiscale sau contabile! Dacă unele autorități locale au făcut exces de zel în acest sens, atunci au exagerat.



0,4%). Codul stabilește că valoarea impozabilă a clădirii se actualizează o dată la 5 ani pe baza unui raport de evaluare a clădirii întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării, depus la organul fiscal local până la primul termen de plată din anul de referință. În situația depunerii raportului de evaluare după primul termen de plată din anul de referință acesta produce efecte începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor. Lipsa acestui raport de evaluare, adică neefectuarea reevaluării fiscale duce la o cotă de impozitare de 5%. Ajungem din nou la vechea situație potrivit căreia lipsa reevaluării poate mări impozitul pe clădiri. Diferența este însă importantă față de reglementarea valabilă până la 31.12.2015: fiscalitatea impozitului pe clădiri nu mai apelează la informația din reevaluarea contabilă, aceasta însemnând că reevaluarea clădirilor din punct de vedere al impozitului pe clădiri se face pentru stabilirea valorii impozabile și nu a valorii juste, așa cum este cazul în contabilitate.

În afară de colectarea de bani mai mulți la bugetele locale prin creșterea cotei de impozitare în cazul clădirilor nereevaluate, aceste reguli au mai avut un efect: creșterea cererii pentru servicii de reevaluare de imobile, ceea ce nu poate decât să-i bucure pe evaluatorii autorizați.

#### **6.5.1.6. Deprecierea imobilizărilor cărora li se aplică modelul costului**

Evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale se face, conform OMFP 1802/2014, fie după metoda (modelul) costului, fie după metoda reevaluării (modelul valorii juste). Chiar dacă multe firme românești reevaluează<sup>200</sup>, acest model este aplicat îndeosebi construcțiilor și, într-o mai mică măsură, terenurilor. Putem presupune că, în cazul celorlalte imobilizări corporale, evaluarea ulterioară se face îndeosebi după metoda costului, adică valoarea de intrare rămâne neschimbată în contul de gestionare, consemnându-se amortizările și deprecierile reversibile în conturi specifice și prezentându-se în bilanț valoarea netă contabilă, ca diferență între valoarea de intrare, pe de o parte, și amortizările și deprecierile, pe de altă parte. Codul fiscal stabilește că deprecierea reversibilă a imobilizărilor este cheltuială nedeductibilă<sup>201</sup>, ceea ce înseamnă că venitul din anularea/diminuarea acestei deprecieri este neimpozabil. Este puțin probabil ca firmele mici și mijlocii, mai ales dacă nu sunt supuse obligației de audit financiar, să constituie prea multe ajustări și provizioane, mai ales pentru imobilizări și mai ales dacă nu sunt recunoscute fiscal. Totuși, ne

<sup>200</sup> În situațiile financiare ale firmelor cotate la BVB, am găsim rezerve din reevaluare în peste 85% din cele 4.384 observații aferente perioadei 2010 – 2024 pentru firmele cotate pe piața AeRO (aplică OMFP 1802/2014) și în 81% din cele 1.653 observații găsite pentru piața reglementată, pentru perioada 2007-2024.

<sup>201</sup> Mai puțin atunci când rezultă din calamități naturale sau alte cauze de forță majoră și activele aferente sunt asigurate.



vom imagina succesiunea de înregistrări și calcule contabile și fiscale pentru deprecierea reversibilă a imobilizărilor, deoarece apar unele particularități/dificultăți contabile pentru care este necesară propunerea unor soluții.

**Exemplu:** În ianuarie 2026, firma pune în funcțiune un echipament la cost de 1.369.500 lei, amortizabil liniar pe 15 ani. Amortizarea contabilă și fiscală lunară (consemnată începând cu februarie 2026) este de  $1.369.500 / (15 \times 12) = 7.608,33$  lei. Echipamentelor li se aplică modelul costului, iar valoarea de inventar stabilită la **31.12.2026** este de 1.300.000 lei. Soldurile contului de imobilizare și de amortizare la această dată sunt: 1.369.500 lei pentru 213 și  $7.608,33 \times 11 = 83.691,63$  lei pentru 2813. Rezultă o VNC de  $1.369.500 - 83.691,63 = 1.285.808,37$  lei. Valoarea de inventar (1.300.000) este mai mare decât VNC, apare o apreciere care, conform principiului prudenței aplicabil în modelul costului, nu se contabilizează, având regimul unui câștig probabil.

La **sfârșitul lui 2027**, valoarea de inventar este de 1.100.000 lei. Stabilim soldurile înainte de inventariere:  $1.369.500$  lei pentru 213 și  $83.691,63 + 12 \times 7.608,33 = 83.691,63 + 91.299,96 = 174.991,59$  lei. Rezultă o VNC de  $1.369.500 - 174.991,59 = 1.194.508,41$  lei. Din comparația cu valoarea de inventar, apare o depreciere de  $1.194.508,41 - 1.100.000 = 94.508,41$  lei, trecută pe cheltuieli nedeductibile:

|      |   |      |           |  |           |
|------|---|------|-----------|--|-----------|
| 6813 | = | 2913 | 94.508,41 |  | 94.508,41 |
|------|---|------|-----------|--|-----------|

În vederea completării declarației 101, efectul net al cheltuielilor privind imobilizarea se prezintă astfel:

| Vt | - Ch.t                   | - Df       | - Vn | + Ch.n                   | = Rf         |
|----|--------------------------|------------|------|--------------------------|--------------|
|    | -(91.299,96 + 94.508,41) | -91.299,96 |      | -(91.299,96 + 94.508,41) | = -91.299,96 |

După consemnarea rezultatelor inventarierii de la sfârșitul lui 2027, soldurile conturilor ajung la: 1.369.500 lei pentru 213, 174.991,59 lei pentru 2813 și 94.508,41 lei pentru 2913. Pentru că ajustarea este nedeductibilă, stabilim valorile contabilă și fiscală astfel:

- valoarea contabilă =  $213 - 2813 - 2913 = 1.369.500 - 174.991,59 - 94.508,41 = 1.100.000$  lei;

- pentru valoarea fiscală, nu putem scădea deprecierea nedeductibilă, așa încât avem:  $1.369.500 - 174.991,59 - 0 = 1.194.508,41$  lei.

La deschiderea lui **2028**, valoarea contabilă și valoarea fiscală diferă, ceea ce ne sugerează că și amortizarea contabilă este diferită de amortizarea fiscală. Totuși, OMFP 1802/2014 ne obligă să calculăm amortizarea prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, ceea ce interzice practic schimbarea valorii amortizării pe durata de viață, cu excepția modificării duratei, a regimului de amortizare sau a capitalizării unor cheltuieli ulterioare. În acest context alegem ca prin amortizare contabilă să înțelegem două lucruri:

- amortizarea de trecut în contul rectificativ 2813 și pe care nu o schimbăm – rămâne de 7.608,33 lei/lună, respectând astfel restricția din OMFP 1802/2014; această sumă este egală și cu amortizarea fiscală;

- cheltuiala cu amortizarea contabilă, recalculată raportând valoarea rămasă (adică noua valoare contabilă) la durata rămasă:  $(213 - 2813 - 2913) / (15 \times 12 - 11 - 12) = 1.100.000 / 157 = 7.006,37$  lei/lună.

Pentru a echilibra debitul și creditul, în articolul contabil de recunoaștere a amortizării lunare, vom debita contul 2913: în acest fel, recunoaștem faptul că trecerea



timpului face ca o parte din deprecierea reversibilă să devină ireversibilă<sup>202</sup>; suma astfel transferată este de  $7.608,33 - 7.006,37 = 601,96$  lei, exact atât cât obținem din împărțirea soldului deprecierei la durata rămasă:  $94.508,41 / 157 = 601,96$  lei:

|      |   |      |          |          |
|------|---|------|----------|----------|
| %    | = | 2813 | -        | 7.608,33 |
| 6811 |   |      | 7.006,37 |          |
| 2913 |   |      | 601,96   |          |

La sfârșitul lui 2028, după înregistrările aferente anului, ajungem la soldurile următoare: 1.369.500 lei în 213,  $174.991,59 + 12 \times 7.608,33 = 266.291,55$  lei în 2813 și  $94.508,41 - 12 \times 601,96 = 87.284,89$  lei în 2913. De aici rezultă o VNC înainte de inventariere de  $1.369.500 - 266.291,55 - 87.284,89 = 1.015.923,56$  lei. Presupunem că, la această închidere, valoarea de inventar este de 1.080.000 lei, mai mare decât valoarea contabilă și generatoare a unei aprecieri de  $1.080.000 - 1.015.923,56 = 64.076,44$  lei. Există sold suficient la 2913 – deprecierea contabilizată anterior – și aprecierea se va duce la venituri neimpozabile:

|      |   |      |           |           |
|------|---|------|-----------|-----------|
| 2913 | = | 7813 | 64.076,44 | 64.076,44 |
|------|---|------|-----------|-----------|

După finalizarea închiderii, soldurile lui 213 și al lui 2813 nu se schimbă, dar soldul lui 2913 ajunge la  $87.284,89 - 64.076,44 = 23.208,45$  lei. Valorile de închidere devin:

- valoarea contabilă =  $1.369.500 - 266.291,55 - 23.208,45 = 1.080.000$  lei;
- valoarea fiscală =  $1.369.500 - 266.291,55 - 0 = 1.103.208,45$  lei.

Dacă propunem și aici o schemă cu efectul net asupra rezultatului fiscal din 2028, avem:

| Vt        | - Ch.t     | - Df       | - Vn       | + Ch.n     | = Rf        |
|-----------|------------|------------|------------|------------|-------------|
| 64.076,44 | -84.076,44 | -91.299,96 | -64.076,44 | +84.076,44 | =-91.299,96 |

În 2029, cheltuiala cu amortizarea contabilă este de  $1.080.000/145 = 7.448,28$  lei/lună (89.379,36 lei anual), în timp ce amortizarea fiscală și suma de trecut la 2813 rămân la nivelul anterior de 7.608,33 lei/lună<sup>203</sup> (91.299,96 lei anual). Diferența de  $7.608,33 - 7.448,28 = 160,05$  lei/lună (1.920,60 lei anual) diminuează sistematic 2913:

|      |   |      |          |          |
|------|---|------|----------|----------|
| %    | = | 2813 | -        | 7.608,33 |
| 6811 |   |      | 7.448,28 |          |
| 2913 |   |      | 160,05   |          |

La sfârșitul lui 2029, ajungem la soldurile următoare: 1.369.500 lei în 213,  $266.291,55 + 91.299,96 = 357.591,51$  lei în 2813 și  $23.208,45 - 1.920,60 = 21.287,85$  lei în 2913. De aici rezultă o VNC înainte de inventariere de  $1.369.500 - 357.591,51 - 21.287,85 = 990.620,64$  lei. Presupunem că, la această închidere, valoarea de inventar este de 1.050.000 lei, mai mare decât valoarea contabilă și generatoare a unei aprecieri de  $1.050.000 - 990.620,64 = 59.379,36$  lei. Aprecierea este mai mare decât soldul lui 2913, așa încât acest cont se închide, fără să consemnăm în vreun fel restul de diferență favorabilă:

|      |   |      |           |           |
|------|---|------|-----------|-----------|
| 2913 | = | 7813 | 21.287,85 | 21.287,85 |
|------|---|------|-----------|-----------|

Schema cu efectul net asupra rezultatului fiscal din 2029 arată astfel:

| Vt        | - Ch.t     | - Df       | - Vn       | + Ch.n     | = Rf        |
|-----------|------------|------------|------------|------------|-------------|
| 21.287,85 | -89.379,36 | -91.299,96 | -21.287,85 | +89.379,36 | =-91.299,96 |

<sup>202</sup> Făcând o paralelă cu reevaluarea, unde am optat pentru transferul sistematic de la 105 la 1175 (două conturi de aceeași categorie - capitaluri proprii), la depreciere, transferăm de la 2913 la 2813 – alte două conturi de aceeași categorie: rectificări de active.

<sup>203</sup> Se verifică împărțind valoarea fiscală la durata rămasă:  $1.103.208,45 / 145 = 7.608,33$  lei.



### 6.5.1.7. Cheltuieli ulterioare privind imobilizările amortizabile

După intrarea în funcțiune a unei imobilizări, cheltuielile ulterioare aferente ei sunt, de cele mai multe ori, inevitabile. Regulile de bază contabile și fiscale pentru tratarea acestui aspect sunt formulate diferit:

- OMFP 1802/2014 ne spune că aceste cheltuieli rămân în sarcina perioadei sau majorează valoarea de înregistrare a imobilizării, în funcție de beneficiile economice aferente lor și că entitatea stabilește, prin manualul de politici contabile, criteriile în funcție de care se face distincția;
- regula fiscală stabilește că adăugarea cheltuielilor ulterioare la valoarea de intrare a imobilizării are loc atunci când se îmbunătățesc parametrii tehnici inițiali și se ajunge la obținerea de beneficii economice viitoare suplimentare.

Cele două seturi de reguli nu sunt incompatibile și, deci, tratamentul cheltuielilor ulterioare privind imobilizările depinde de maniera în care se estimează că vor fi generate beneficii economice viitoare. În manualul de politici contabile ar putea fi înscrise mai multe criterii în acest sens, bazate, de exemplu, pe ponderea cheltuielii în valoarea de intrare a imobilizării respective, fără însă a ne limita doar la asta. În orice caz, din punct de vedere al impozitului pe profit, tratamentul nu este neutru, în sensul că imobilizarea acestor cheltuieli duce la amânarea/eșalonarea efectului lor asupra rezultatului fiscal, pe durata de amortizare rămasă, în timp ce lăsarea lor în sarcina perioadei diminuează imediat rezultatul fiscal și impozitul pe profit.

**Exemplu:** Firma înlocuiește instalația de încălzire (radiatoare, țevi, centrală) a unei clădiri, a cărei valoare de înregistrare este de 2.000.000 lei, cu durata inițială de amortizare de 50 ani, din care au trecut deja 15 ani (amortizare cumulată de 600.000 lei) și pentru care firma aplică modelul costului (adică nu reevaluează). Factura de la executantul lucrării de înlocuire a instalației de încălzire este în valoare fără TVA de 180.000 lei, TVA 21%. Pentru contabilizarea acestei înlocuiri, putem avea cel puțin trei soluții, în funcție și de ceea ce este înscris în manualul de proceduri contabile:

| 1) imobilizarea cheltuielilor                                                                                                                                                                                                                                                                             | 2) cheltuieli lăsate în sarcina perioadei                                                                                                                                                                                                                                                                                | 3) înlocuire de componente                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Costul înlocuirii poate fi considerat semnificativ, motiv să se adauge la valoarea de înregistrare ( $212=404$ ), care devine $2.000.000+180.000 = 2.180.000$ lei, în timp ce valoarea netă ajunge la $2.000.000 - 600.000 + 180.000 = 1.580.000$ lei; această sumă ne duce la o amortizare ulterioară de | Costul înlocuirii poate fi considerat nesemnificativ, raportat la valoarea de intrare și, în plus, se poate considera că înlocuirea instalației de încălzire nu face decât să mențină starea de funcționare normală a clădirii. Astfel, firma poate decide să lase cele 180.000 lei pe seama perioadei, la cheltuieli cu | Atât normele contabile, cât și cele fiscale permit amortizarea pe componente. Asta ar însemna ca, la punerea în funcțiune a clădirii, să se identifice componente cu durate de viață diferite, evidențiate ca imobilizări distincte și amortizate separat una de cealaltă. Pentru o clădire, astfel de |



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.580.000 / 35 = 45.142,86 lei/an, mai mare decât cea care s-ar fi calculat pe baza datelor inițiale (40.000 lei/an). Impozitul pe profit este influențat, prin creșterea cheltuielii cu amortizarea, în fiecare din cei 35 ani rămași.                                                                                                             | reparațiile (611=401). Impozitul pe profit este afectat serios în anul înlocuirii, urmând ca în anii următori să nu mai fie influențat direct prin vreo cheltuială specifică.                                                                                                                                                                       | componente – cu durate de amortizare diferite – ar putea fi: structura clădirii, acoperișul, instalația electrică, instalația de climatizare, geamurile și ușile etc.                                                                                                                                                                                        |
| Această soluție poate fi pe placul autorității fiscale, în sensul că impozitul nu este afectat imediat. Principala problemă contabilă a acestei soluții este că, pe durata rămasă, se amortizează și instalația veche – care nu mai există, dar este inclusă în valoarea de intrare inițială – și instalația nouă – care se adaugă <sup>204</sup> . | S-ar putea ca această soluție să nu fie pe placul autorității fiscale, datorită efectului imediat asupra diminuării rezultatului fiscal. Totuși, din punct de vedere al calității informației contabile, nu mai apare dificultatea de la prima variantă, cheltuiala ulterioară cu amortizarea rămânând aceeași ca înainte de efectuarea înlocuirii. | Principial, aceasta-i soluția cea mai bună, iar înlocuirea unei componente nu înseamnă decât descărcarea gestiunii cu imobilizarea înlocuită (probabil, amortizată integral) și intrarea în gestiune a componente noi. Efectele fiscale se manifestă prin deducerea amortizării fiecărui obiect de evidență, fără dificultăți cu privire la deductibilitate. |

#### 6.5.1.8. Deducerea fiscală imediată și integrală a valorii de intrare a unor imobilizări

Pentru stimularea fiscală a unor acțiuni ale firmelor în favoarea sănătății angajaților, Codul fiscal permite – fără să impună – deducerea integrală, la punerea în funcțiune, a valorii de intrare a imobilizărilor destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale. În acest sens, apare un rând distinct la partea de deduceri fiscale din declarația 101.

**Exemplu:** Firma pune în funcțiune (în iulie) un echipament de protecție pentru angajați<sup>205</sup>, al cărui cost se ridică la 150.000 lei, amortizabil liniar pe 15 ani. Presupunem că firma optează pentru deducerea fiscală imediată a costului acestui echipament, în anul punerii în funcțiune. În aceste condiții, vom avea:

<sup>204</sup> Codul fiscal permite descărcarea gestiunii cu componenta veche, amortizată parțial, dar este dificil de făcut identificarea acesteia, mai ales atunci când clădirea a fost cumpărată ca atare, fără să existe devizele/situațiile de lucrări din care să se poată reconstitui costurile pe componente.

<sup>205</sup> Din punct de vedere fiscal, conform HG 2139/2004, îl putem încadra la codul de clasificare 3.3.6. *Alte sisteme de protecție a valorilor umane și materiale neregăsite în cadrul subgrupeii 3.3.*, pentru care intervalul din care se poate alege durata fiscală de amortizare este 12-18 ani.



| <i>Soluție fiscală</i>                                                                                                                                                                                                                                 | <i>Soluție contabilă</i>                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Costul de 150.000 lei diminuează rezultatul fiscal în anul punerii în funcțiune. Se menționează acest lucru în registrul de evidență fiscală și se completează rândul corespunzător din declarația 101. Valoarea fiscală a echipamentului devine zero. | Costul de 150.000 lei se contabilizează ca imobilizare (214 = 404) și se amortizează contabil pe 15 ani. Amortizarea contabilă – cheltuială nedeductibilă – pe anul punerii în funcțiune este $5 \times 150.000 / (12 \times 15) = 4.166,67$ lei:<br>6811 = 2814 4.166,67 |
| În oricare din anii următori, amortizarea fiscală a acestui echipament este zero.                                                                                                                                                                      | În anul următor, se contabilizează amortizare pe 12 luni, cheltuiala fiind nedeductibilă:<br>6811 = 2814 10.000,00                                                                                                                                                        |

Dacă echipamentul este scos din funcțiune înainte de expirarea celor 15 ani, valoarea neamortizată va ajunge pe cheltuieli nedeductibile (6583), în timp ce eventualul venit din vânzare/dezmembrare va fi impozabil.

#### 6.5.1.9. Subvențiile pentru investiții

Preluând termenii din normele internaționale de raportare financiară, OMFP 1802/2014 separă două categorii: subvenții aferente activelor și subvenții aferente veniturilor. În operaționalizarea regulilor contabile însă, se revine la denumirile ceva mai vechi de subvenții pentru investiții (contul 475) și de subvenții de exploatare (contul 741). În capitolul 5, am văzut că legea stabilește ca veniturile din subvenții, indiferent că provin de exploatare (741) sau din investiții (7584) sunt neimpozabile, la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. La impozitul pe profit, nu apare niciun fel de precizare explicită în sensul acesta, ceea ce înseamnă că veniturile din subvenții sunt, în mod normal, impozabile, lucru care se justifică prin aceea că rolul lor este de a acoperi/compensa cheltuieli deductibile.

În cazul subvențiilor pentru investiții (sau aferente activelor) norma contabilă stabilește, drept principal criteriu de recunoaștere, condiția ca entitatea beneficiară să aibă de cumpărat sau de construit active imobilizate.

**Exemplu:** În martie 2026, firma cumpără un echipament la cost de 850.000 lei. Achiziția se realizează în cadrul unui proiect european, prin care se finanțează 501.000 lei din costul imobilizării procurate. Cheltuielile cu punerea în funcțiune a imobilizării, efectuată de firma însăși, sunt de 41.000 lei, în martie, și de 39.000 lei, în aprilie, când are loc și recepția finală. Amortizarea bunului se face liniar pe 10 ani, începând cu luna mai 2026. Contabilizarea și interpretările fiscale se pot prezenta astfel:

- recepția; necesitând punere în funcțiune, bunul merge la imobilizări în curs:

|      |   |     |         |           |
|------|---|-----|---------|-----------|
| %    | = | 404 | -       | 1.028.500 |
| 231  |   |     | 850.000 |           |
| 4426 |   |     | 178.500 |           |

- dreptul de a primi subvenția:

|     |   |     |         |         |
|-----|---|-----|---------|---------|
| 445 | = | 475 | 501.000 | 501.000 |
|-----|---|-----|---------|---------|



- cheltuielile cu punerea în funcțiune, efectuate de firmă cu forțe proprii se contabilizează, după natura lor, în conturile din clasa 6: consumabile, salarii, amortizări etc.; adăugarea lor la costul imobilizării se face prin intervenția unui cont de pseudo-venituri (722), al cărui scop este doar compensarea efectelor cheltuielilor asupra rezultatului; acest venit este impozabil la impozitul pe profit (compensează cheltuieli deductibile), dar neimpozabil la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor; pentru luna martie avem:

|     |   |     |        |  |        |
|-----|---|-----|--------|--|--------|
| 231 | = | 722 | 41.000 |  | 41.000 |
|-----|---|-----|--------|--|--------|

- adăugarea la cost a cheltuielilor de punere în funcțiune din aprilie:

|     |   |     |        |  |        |
|-----|---|-----|--------|--|--------|
| 231 | = | 722 | 39.000 |  | 39.000 |
|-----|---|-----|--------|--|--------|

- recepția finală, la cost de  $850.000 + 41.000 + 39.000 = 930.000$  lei:

|     |   |     |         |  |         |
|-----|---|-----|---------|--|---------|
| 213 | = | 231 | 930.000 |  | 930.000 |
|-----|---|-----|---------|--|---------|

- în mai 2026, amortizarea liniară contabilă este de  $930.000 / (10 \times 12) = 7.750$  lei; amortizarea fiscală este la același nivel:

|      |   |      |       |  |       |
|------|---|------|-------|--|-------|
| 6811 | = | 2813 | 7.750 |  | 7.750 |
|------|---|------|-------|--|-------|

- în aceeași lună, venitul din subvenție este de  $501.000 / (10 \times 12) = 4.175$  lei, venit impozabil la impozitul pe profit și neimpozabil la cel pe veniturile microîntreprinderilor:

|     |   |      |       |  |       |
|-----|---|------|-------|--|-------|
| 475 | = | 7584 | 4.175 |  | 4.175 |
|-----|---|------|-------|--|-------|

Prin impozitarea venitului din subvenție, deducerea netă privind amortizarea ajunge la  $7.750 - 4.175 = 3.575$  lei/lună, în limita efortului propriu făcut de entitate pentru a-și procura imobilizarea respectivă:  $3.575 \times 10 \times 12 = 429.000$  lei, adică exact costul total minus subvenția ( $930.000 - 501.000$ ).

Aceeași manieră de contabilizare a amortizării și a venitului din subvenție, precum și aceeași interpretare fiscală rămân valabile și pe celelalte luni ale perioadei de funcționare. De asemenea, dacă firma cedează imobilizarea înainte de expirarea celor 10 ani, la contabilizarea cedării, este obligatorie închiderea analiticului lui 475, prin transfer integral la venituri (7584) a soldului acestui cont, în scopul compensării cheltuielii cu valoarea neamortizată (6583) pusă în evidență la descărcarea gestiunii. Regimul fiscal este același.

Dacă, ulterior punerii în funcțiune a imobilizării, firma beneficiară a subvenției nu mai îndeplinește condițiile asumate prin contractul cu finanțatorul, atunci este probabilă restituirea parțială sau totală a subvenției. Norma contabilă românească simplifică la maximum maniera de contabilizare a acestui gen de operațiune stabilind că „restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă”, iar dacă suma rambursată depășește soldul lui 475, atunci diferența se duce pe cheltuieli. Din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli cu restituirea subvențiilor primite sunt deductibile la calculul impozitului pe profit<sup>206</sup>. Presupunând că finanțatorul constată nerespectarea condițiilor impuse prin contractul de finanțare, în septembrie 2030 și considerând că suma solicitată la rambursare este de 75% din subvenție, contabilizarea restituirii și a consecințelor acesteia asupra situației ulterioare se poate prezenta astfel:

- soldul lui 475 este de  $501.000 - 4.175 \times (8 + 3 \times 12 + 8) = 501.000 - 4.175 \times 52 = 501.000 - 217.100 = 283.900$  lei, iar suma solicitată la rambursare este de  $75\% \times 501.000 = 375.750$  lei; diferența de 91.850 lei este cheltuială deductibilă, la impozitul pe profit:

<sup>206</sup> Regulă valabilă de la 1.01.2012 (conform OUG 125/2011) și confirmată, începând cu 2016, prin HG 1/2016.



## Costel ISTRATE

|      |   |      |         |         |
|------|---|------|---------|---------|
| %    | = | 5121 | -       | 375.750 |
| 475  |   |      | 283.900 |         |
| 6588 |   |      | 91.850  |         |

- contul 475 s-a închis, așa încât cheltuiala lunară ulterioară cu amortizarea nu va mai fi compensată de vreun venit:

|      |   |      |       |       |
|------|---|------|-------|-------|
| 6811 | = | 2813 | 7.750 | 7.750 |
|------|---|------|-------|-------|

Soluția propusă în exemplu este conformă cu OMFP 1802/2014 și are meritul de a fi extrem de simplă și de potrivită, atunci când sumele implicate sunt nesemnificative. Apare totuși o problemă principală de contabilitate, generată de faptul că subvenția s-a rambursat parțial, firma rămânând beneficiara a 25% din subvenția de 501.000 lei. Dacă, încă de la început, s-a fi primit doar 25% (125.250 lei), atunci venitul din subvenție ar fi fost de 1.043,75 lei/lună, pe toți cei 10 ani ai duratei de amortizare. Or, contabilizarea restituirii subvenției prin închiderea lui 475 nu asigură punerea în evidență, pe toată durata de amortizare, a faptului că firma a rămas beneficiara unei subvenții de 125.250 lei. Astfel, dacă sumele ar fi semnificative, soluția corectă ar fi cea care ar conduce la un sold al lui 475 din care să se treacă ulterior la venituri câte 1.043,75 lei/lună, pe durata rămasă de amortizare, adică  $(10 \times 12 - 52) \times 1.043,75 = 70.975$  lei, scăzându-l, la restituire cu doar  $283.900 - 70.975 = 212.925$  lei, ceea ce ar duce la o cheltuială deductibilă cu restituirea subvenției de  $375.500 - 212.925 = 162.825$  lei.

### 6.5.2. Rezerva legală

Legea societăților (nr. 31/1990) obligă la preluarea a cel puțin 5% din profitul anual al societății pe acțiuni, pentru constituirea unui fond de rezervă, până când acesta atinge minimum a cincea parte din capitalul social. Codul fiscal stimulează această constituire a rezervei legale, prin recunoașterea ca deducere fiscală a sumei preluate anual din profitul contabil. Deductibilitatea fiscală a sumei aferente constituirii acestei rezerve se asigură trimestrial sau anual, după caz. Baza de calcul a celor 5% este rezultatul brut, adică soldul contului 121, la care se adaugă cheltuiala cu impozitul pe profit din 691.

**Exemplu:** La începutul anului, firma are o rezervă legală de 100.000 lei (sold inițial 1061), iar capitalul social se ridică la 750.000 lei (sold inițial 1012). Nici capitalul și nici rezerva legală nu au suferit vreo modificare în cursul anului. La sfârșitul exercițiului, veniturile totale sunt de 20.000.000 lei, în timp ce cheltuielile se ridică la 19.500.000, din care cheltuiala cu impozitul deja înregistrat 122.000 lei. Pentru finalizarea calculului impozitului pe profit pe anul curent, prin întocmirea declarației cod 101, stabilim:

- cât mai poate fi adăugat la rezerva legală, în condiții de deducere fiscală:

- rezerva legală maximă ca deducere fiscală:  $750.000 \times 20\% = 150.000$  lei;
- rezerva legală existentă: 100.000 lei;
- suma care mai poate fi adăugată la rezerva legală:  $150.000 - 100.000 = 50.000$  lei;

- cât se poate prelua din rezultatul exercițiului curent pentru a fi repartizat la rezerva legală:  $5\% \times [20.000.000 - (19.500.000 - 122.000)] = 31.100$  lei;

- deducerea fiscală ca rezervă legală pentru exercițiul curent =  $\min(50.000; 31.100) = 31.100$  lei.

Contabilizarea acestei sume, ca repartizare de profit, se efectuează la data închiderii:

|     |   |      |        |        |
|-----|---|------|--------|--------|
| 129 | = | 1061 | 31.000 | 31.000 |
|-----|---|------|--------|--------|



Justificarea contabilizării repartizării de profit la rezerva legală, în ultima zi a exercițiului în care s-a obținut profitul din care de face repartizarea și nu după hotărârea adunării generale a asociaților/acționarilor (AGA), vine din aceea că rezerva legală rezultă din două evenimente anterioare închiderii: existența obligației impuse de lege și existența profitului. Același regim este aplicabil și rezervei constituite ca urmare a scutirii de impozit aferent profitului investit: evenimentele principale generatoare sunt anterioare închiderii: existența profitului și a investițiilor și existența legii. Celelalte destinații ale profitului (cu excepția participării salariaților la profit) depind, în mod decisiv, de hotărârea AGA și, deci, contabilizarea lor se va face în exercițiul următor celui în care a fost obținut profitul, după desfășurarea AGA.

Constituirea rezervei legale din profitul brut duce la existența unui element de capitaluri proprii care nu a suportat impozitul pe profit. În mod normal, o astfel de componentă a capitalurilor proprii este impozitată atunci când i se schimbă destinația, adică atunci când este folosită pentru acoperire de pierderi, pentru mărirea capitalului social ori pentru repartizarea ca dividende. Dacă apare o astfel de situație, suma cu care scade rezerva legală se impozitează, devenind, în formula de calcul a rezultatului fiscal<sup>207</sup>, element asimilat veniturilor. O excepție de la impozitare o reprezintă transferul ca atare a rezervei legale în urma operațiunilor de fuziune ori de divizare, în care legea permite predare/preluarea ca atare a rezervei legale, fără a fi impozitată.

Am arătat deja că, dacă rezerva legală dedusă la calculul impozitului pe profit este păstrată până la lichidarea firmei, atunci ea nu se mai supune impozitului, cu această ocazie; regula este valabilă și pentru rezervele constituite și ca urmare a altor facilități fiscale.

### 6.5.3. Deduceri suplimentare/credit fiscal pentru cercetare-dezvoltare

O altă situație când fiscalitatea se îndepărtează de contabilitate și este necesară intervenția structurii de deduceri fiscale în declarația 101 o reprezintă stimulentele acordate pentru activitatea de cercetare-dezvoltare. OMFP 1056/2016<sup>208</sup> detaliază condițiile în care se poate beneficia de această deducere. În principiu, pentru fiecare proiect de cercetare este necesar să se identifice, prin contabilitatea de gestiune, costurile aferente (amortizarea/închirierea și întreținerea echipamentelor specifice și a altor imobilizări implicate, salarii și asimilate, servicii prestate de terț, consumabile, obiecte de inventar, materii prime, cheltuieli indirecte alocate pe baza unei chei de repartizare).

<sup>207</sup> Dacă diminuarea rezervei vine din motive care țin de pierderile acumulate de firmă, este posibil ca existența unor pierderi fiscale reportate să nu conducă efectiv decât la o micșorare a pierderii fiscale din declarație.

<sup>208</sup> În fapt, este un ordin comun a doi miniștri: al finanțelor (1056/2016) și al educației naționale și cercetării (4435/2016).



Facilitatea se acordă indiferent dacă cercetarea-dezvoltarea se concretizează în imobilizări sau rămâne în sarcina perioadei. Particularitatea cheltuielilor imobilizate este că facilitatea aferentă lor poate fi aplicată fie în perioada când au fost efectuate și imobilizate, fie atunci când sunt amortizate.

Funcționarea mecanismului este simplă: suma aferentă cheltuielilor cu cercetarea-dezvoltarea se preia din contabilitatea analitică și se înmulțește cu 50%. Valoarea rezultată se adaugă pe un rând la deduceri fiscale în declarația 101 și influențează, prin diminuare, rezultatul fiscal.

**Exemplu:** Dacă presupunem că firma nu capitalizează cheltuielile de cercetare-dezvoltare și că, din contabilitatea de gestiune rezultă că volumul cumulat al acestor cheltuieli efectuate pe proiectele care îndeplinesc criteriile din OMFP 1056/2016 este de 550.000 lei la sfârșitul anului, atunci firma va deduce:

- suma de 550.000 lei regăsită la cheltuielile din clasa 6 și dedusă fiscal ca parte a cheltuielilor totale din formula rezultatului fiscal;

plus

- suma de  $50\% \times 550.000 = 275.000$  lei trecută la deduceri fiscale.

În total, activitatea de cercetare-dezvoltare duce la scăderea rezultatului fiscal cu 825.000 lei, chiar dacă în contabilitate nu avem decât 550.000 lei.

Începând cu 2026, prin OUG 8/2026, se introduce o alternativă la deducerea de 50% descrisă mai sus. Firmele care înregistrează cheltuieli de cercetare-dezvoltare pot aplica, fie deducerea suplimentară de 50%, fie un **mecanism de credit fiscal** pentru cercetare-dezvoltare.

Acest credit fiscal reprezintă suma determinată prin aplicarea procentului de 10% la valoarea cheltuielilor eligibile pentru activitățile de cercetare-dezvoltare înregistrate de contribuabil în perioada fiscală pentru care se efectuează calculul impozitului pe profit sau al impozitului minim pe cifra de afaceri. Creditul fiscal se scade anual din impozitul pe profit/impozitul minim pe cifra de afaceri datorat și se înregistrează în registrul de evidență fiscală al contribuabilului. În cazul în care creditul fiscal este scăzut parțial din impozitul pe profit anual/impozitul minim pe cifra de afaceri anual, diferența se compensează sau se restituie. Această diferență reprezintă creanță fiscală a contribuabilului și poate fi utilizată, în următorii 4 ani fiscali consecutivi, pentru stingerea, prin compensare, a obligațiilor fiscale restante reprezentând impozit pe profit/impozit minim pe cifra de afaceri sau alte taxe, impozite și contribuții, cu unele excepții.

## 6.6. Cheltuieli pentru care Codul fiscal prevede deductibilitate explicită

Codul fiscal stabilește că, pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie efectuate în scopul desfășurării activității economice. În afară de cheltuielile care în mod firesc par să îndeplinească această condiție (materii prime, consumabile, costul mărfurilor vândute, salarii, amortizări etc.), în normele de aplicare a Codului fiscal apare o listă explicită a unor cheltuieli considerate a fi



efectuate în scopul activității economice și care, deci, beneficiază de deducere la calculul impozitului pe profit. Dintre acestea, amintim:

- a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare;
- b) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;
- c) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate;
- d) cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor;
- e) cheltuielile efectuate pentru securitate și sănătate în muncă;
- f) cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale.

### 6.7. Cheltuieli deductibile parțial

Autoritatea fiscală consideră că, în unele cazuri, recunoașterea deductibilității unor cheltuieli trebuie limitată, în funcție de criterii mai mult sau mai puțin precise. Aceste cheltuieli, dacă depășesc limitele fiscale, sunt considerate excesive de către autorități și, astfel, nejustificate. În lista cheltuielilor cu deductibilitate limitată (art. 25, al. 3 din Codul fiscal) găsim, în versiunea valabilă în martie 2026, 15 poziții explicite, dintre care amintim:

- cheltuieli de protocol;
- cheltuielile sociale;
- cheltuielile reprezentând tichetele de masă și vouchere de vacanță;
- scăzămintele, perisabilitățile și pierderile tehnologice;
- cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere;
- costurile îndatorii;
- amortizarea imobilizărilor;
- cheltuielile aferente unor autoturisme (am amintit despre aceasta și la capitolul de TVA);
- cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu social achiziționat de către contribuabil în clădiri de locuințe sau în clădiri individuale de locuit, din ansambluri rezidențiale, care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice;
- cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare



ale persoanei juridice, deductibile limitat (la nivelul a 50%) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

### 6.7.1. Cheltuieli de protocol

Autoritățile fiscale românești acceptă faptul că o parte din cheltuielile de protocol sunt destinate desfășurării activității economice, dar condiționează deductibilitatea acestora de existența profitului și limitează suma recunoscută la  $2\% \times [\text{Venituri totale} - (\text{Cheltuieli totale} - \text{Cheltuieli cu impozitul pe profit} - \text{Cheltuieli de protocol})]$ .

În această limită trebuie să se încadreze și TVA colectată pentru cadourile cu valori mai mari de 100 lei acordate de contribuabili unor terți. Ceea ce depășește această sumă se asimilează livrării către sine și se autofacturează.

**Exemplu:** În cursul lunii iunie, firma a oferit 25 de cadouri individualizate reprezentanților unor clienți. Costul fiecărui cadou în parte este de 110 lei și bunurile au fost cumpărate de la terți. Contabilizarea se poate prezenta astfel:

- achiziția cadourilor  $25 \times 110 = 2.750$  lei, TVA  $21\% \times 2.750 = 577,50$  lei:

|      |   |     |          |          |
|------|---|-----|----------|----------|
| %    | = | 401 | -        | 3.327,50 |
| 302  |   |     | 2.750,00 |          |
| 4426 |   |     | 577,50   |          |

- acordarea cadourilor:

|      |   |     |          |          |
|------|---|-----|----------|----------|
| 6231 | = | 302 | 2.750,00 | 2.750,00 |
|------|---|-----|----------|----------|

- presupunem că, la sfârșitul lunii iunie, veniturile totale cumulate sunt de 56.000.000 lei, cheltuielile totale cumulate sunt de 52.650.000 lei, din care cheltuielile cu impozitul pe profit deja înregistrat 738.000 lei, iar cheltuielile de protocol totale cumulate, în care se includ și cei 2.750 lei din operațiunea precedentă, dar nu se include TVA aferent eventualelor depășiri, se ridică la 115.700 lei;

- la închiderea lunii, știm că, pentru cadourile individuale, s-a depășit valoarea de 100 lei, deci se colectează taxă pentru depășire:  $21\% \times 25 \times (110 - 100) = 52,50$  lei, pentru care se face autofactură:

|     |   |      |       |       |
|-----|---|------|-------|-------|
| 635 | = | 4427 | 52,50 | 52,50 |
|-----|---|------|-------|-------|

- totalul cheltuielilor de protocol supuse limitării este acum de  $115.700,00 + 52,50 = 115.752,50$  lei, iar limita de deductibilitate se stabilește la  $2\% \times [56.000.000 - (52.650.000 - 738.000 - 115.752,50)] = 84.075,05$  lei;

- cheltuiela de protocol nedeductibilă, luată în considerare ca atare în algoritmul de calcul al rezultatului fiscal pentru trimestrul 2, este egală cu  $115.752,50 - 84.075,05 = 31.677,45$  lei.

### 6.7.2. Cheltuieli sociale

O altă categorie de cheltuieli cu deductibilitate limitată este desemnată de Codul fiscal drept *cheltuieli sociale*, a căror limită fiscală este de 5% din cheltuielile cu salariile personalului. În această categorie se includ:

- ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru proteze, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;
- cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: creșe, grădinițe, școli, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;
- cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete de creșă acordate de angajator, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;
- sumele achitate de contribuabil pentru plasarea copiilor angajaților în unități de educație timpurie, dar nu mai mult de 1.500 lei/lună pentru fiecare copil;
- alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern.

### 6.7.3. Tichete de masă, vouchere de vacanță și alte bilete de valoare

Angajatorii pot suplimenta remunerația angajaților acordându-le, în condiții fiscale favorabile, tichete de masă, tichete cadou, tichete de creșă, tichete culturale și vouchere de vacanță. Circuitul acestor titluri de valoare este reglementat de legea 165/2018, după ce multă vreme a fost în vigoare legea 142/1998 privind acordarea tichetelor de masă. O modificare intrată în vigoare în 2022 obligă la emiterea tuturor tichetelor de valoare exclusiv în format electronic.

În cazul tichetelor de masă acordate angajaților, angajatorul încheie un contract cu emitentul de tichete – firmă autorizată explicit de Ministerul Finanțelor Publice – și acesta va transfera contravaloarea tichetelor lunare în contul de card specific tichetelor al fiecărui salariat în parte. În prezent, valoarea nominală a unui tichet de masă nu poate depăși 45 lei<sup>209</sup>. Valoarea nominală este importantă deoarece facilitatea fiscală specifică – la impozitul pe

<sup>209</sup> Limita de 45 lei este stabilită prin legea 201/2025 și este valabilă începând cu luna noiembrie și până în septembrie 2026. Anterior lunii noiembrie 2025, limita maximă era de 40,18 lei (aprilie 2025-octombrie 2025), 40,04 lei (octombrie 2024-martie 2025), 35 lei (august 2023-decembrie 2023), 30 lei (aprilie 2023-septembrie 2023). Evoluția valorii nominale, ca urmare a indexării periodice obligatorii, a fost destul de spectaculoasă: înainte de semestrul II din 2022, limita a fost 20,09 lei, care a urmat unei limite de 15,09 lei.



profit, dar și la contribuțiile sociale – se acordă doar în limita acestei valori nominale. Reamintim că valoarea nominală a tichetelor de masă este trecută pe cheltuieli deductibile fiscal, aceeași valoare nominală impunându-se, la salariat, doar cu impozitul pe venit și cu CASS, neintrând în baza de calcul a CAS. Din aceste facilități rezultă și interesul acordării/primirii de tichete de masă și de alte bunuri de valoare, în limitele valorice stabilite de norme.

În circuitul simplificat al tichetelor de masă pot interveni patru părți, precum în figura 3.

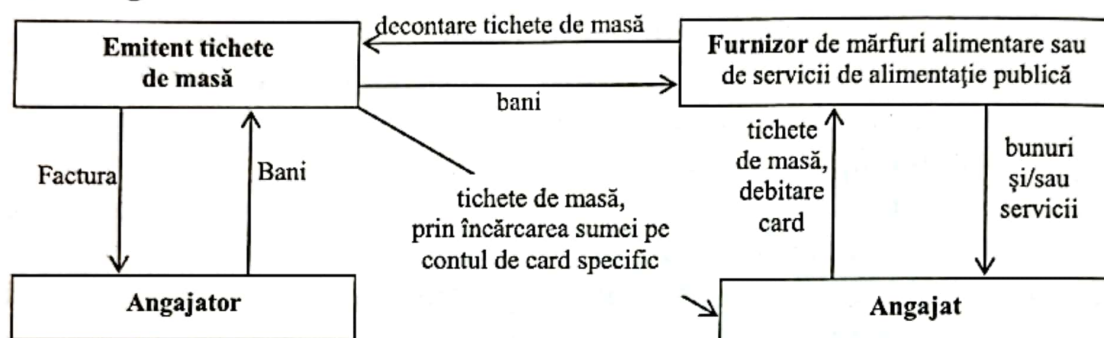


**Figura 3 – Un circuit al tichetelor de masă**  
(adaptat după Istrate, 2021a, p. 87)

**Exemplu:** Din punct de vedere al contabilizării, ne imaginăm o situație simplificată: un angajator încheie contract cu emitentul de bunuri de valoare, pentru a le acorda celor 250 de angajați tichete de masă pentru toate zilele lucrătoare din luna octombrie, la o valoare nominală de 40 lei/tichet. Conform situației trimise de angajator emitentului, numărul total de tichete de acordat salariaților este de 5.250. Pe factura întocmită de emitent, apare și comisionul de 0,7% perceput de acesta angajatorului. Emitentul este un intermediar și nu recunoaște la venituri decât comisionul fără TVA, valoarea nominală încasată de la angajator fiind o datorie față de furnizorul de bunuri alimentare/servicii de alimentație publică. Simplificăm, considerând că toți angajații merg, în aceeași lună, la același furnizor, cu toate tichetele. Prezentăm contabilizarea mai întâi pe relația emitent – angajator, apoi, pe relația furnizor – emitent.

| <i>Emitent</i>                                                                                                                                                                                                                          |   |      |            | <i>Angajator</i>                                                                                                                                                                                            |   |      |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|------------|
| - facturarea încărcării tichetelor de masă pentru salariați angajatorului; valoarea nominală este de $5.250 \times 40 = 210.000$ lei, iar comisionul se ridică la $0,7\% \times 210.000 = 1.470$ lei, la care se adaugă TVA 308,70 lei: |   |      |            | - primirea facturii aferentă încărcării conturilor de card ale angajaților cu valoarea nominală a tichetelor de masă pe luna octombrie; contabilizăm direct pe cheltuieli, neavând tichete în format fizic: |   |      |            |
| 4111                                                                                                                                                                                                                                    | = | %    | 211.778,70 | %                                                                                                                                                                                                           | = | 401  | 211.778,70 |
|                                                                                                                                                                                                                                         |   | 462  | 210.000,00 | 642                                                                                                                                                                                                         |   |      | 210.000,00 |
|                                                                                                                                                                                                                                         |   | 704  | 1.470,00   | 628                                                                                                                                                                                                         |   |      | 1.470,00   |
|                                                                                                                                                                                                                                         |   | 4427 | 308,70     | 4426                                                                                                                                                                                                        |   |      | 308,70     |
| - încasarea:                                                                                                                                                                                                                            |   |      |            | - plata:                                                                                                                                                                                                    |   |      |            |
| 5121                                                                                                                                                                                                                                    | = | 4111 | 211.778,70 | 401                                                                                                                                                                                                         | = | 5121 | 211.778,70 |

La angajator, suma de 210.000 lei este cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal, iar valoarea nominală a tichetelor acordate fiecărui salariat apare pe statul de salarii, intrând doar în baza de calcul a impozitului pe salarii (din 2010) și a CASS (din 2024).

Pe relația furnizor – emitent, în ipoteza simplistă propusă mai sus și în condițiile unui comision de 0,2% perceput de emitent furnizorului, putem contabiliza astfel:

| Furnizor                                                                                                                                                                                                                                                               |   |         | Emitent                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |      |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------------|
| - vânzarea de bunuri alimentare/<br>prestarea de servicii de alimentație<br>publică, cu TVA 11%: furnizorul nu<br>înregistrează direct încasarea banilor, ci o<br>decontare în curs sau o creanță; valoarea<br>TVA este de $210.000 \times 11/111 =$<br>20.810,81 lei: |   |         | În urma facturării tichetelor către<br>angajator, emitentul și-a asumat o datorie<br>generică față de furnizorii la care vor<br>apela salariații angajatorului. Această<br>datorie apare în sold la 462 egală cu<br>valoarea nominală a tichetelor, de<br>210.000 lei. Plata efectivă către furnizor se<br>va face după perceperea comisionului și<br>de la aceștia: |      |            |
| 5125                                                                                                                                                                                                                                                                   | = | %       | 210.000,00                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |      |            |
|                                                                                                                                                                                                                                                                        |   | 704/704 | 189.189,19                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |      |            |
|                                                                                                                                                                                                                                                                        |   | 4427    | 20.810,81                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |      |            |
| - factura pentru comisionul perceput de<br>emitent: $0,2\% \times 210.000 = 420,00$ lei:                                                                                                                                                                               |   |         | - facturarea comisionului de $0,2\% \times$<br>$210.000 = 420,00$ lei, TVA $21\% \times 420,00 =$<br>88,20 lei:                                                                                                                                                                                                                                                      |      |            |
| %                                                                                                                                                                                                                                                                      | = | 401     | 508,20                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 4111 | =          |
| 628                                                                                                                                                                                                                                                                    |   |         | 420,00                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |      | %          |
| 4426                                                                                                                                                                                                                                                                   |   |         | 88,20                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 704  | 420,00     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 4427 | 88,20      |
| - compensarea facturii de comision cu o<br>parte din suma de încasat:                                                                                                                                                                                                  |   |         | - compensarea comision - valoare<br>nominală, la nivelul sumei mai mici:                                                                                                                                                                                                                                                                                             |      |            |
| 401                                                                                                                                                                                                                                                                    | = | 5125    | 508,20                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 462  | =          |
|                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |      | 4111       |
|                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |      | 508,20     |
| - încasarea efectivă a contravalorii<br>vânzărilor pe tichete de masă:                                                                                                                                                                                                 |   |         | - plata sumei datorate furnizorilor de<br>$210.000 - 508,20 = 209.491,80$ lei:                                                                                                                                                                                                                                                                                       |      |            |
| 5121                                                                                                                                                                                                                                                                   | = | 5125    | 209.491,80                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 462  | =          |
|                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |      | 5121       |
|                                                                                                                                                                                                                                                                        |   |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |      | 209.491,80 |

Soluții asemănătoare se aplică și în cazul celorlalte tipuri de tichete/ vouchere acordate de angajatori salariaților, în limitele stabile de lege. Dacă acordarea bonurilor de valoare se face în alte condiții decât cele care permit deductibilitatea fiscală, atunci valorile de peste limitele legale sunt considerate avantaje în bani acordate salariaților și se supun tuturor obligațiilor fiscale/sociale specifice.

#### 6.7.4. Perisabilități și pierderi tehnologice

Norma legală privind regimul perisabilităților este HG nr. 831/2004. Prin **perisabilități** se înțeleg scăzămintele produse în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).



Câteva limite procentuale maxime luate din HG 831/2004 apar în tabelul 17.

| Nr. crt. | Denumirea grupei, subgrupei sau produsului                                      | Felul ambalajului                     | Limita maximă de perisabilitate (%) |            |                                             |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------|------------|---------------------------------------------|
|          |                                                                                 |                                       | Transport                           | Depozitare | Comerț cu amănuntul sau alimentație publică |
| 1.       | Carne proaspătă și refrigerată (cu unele excepții)                              | Vrac, tăvi, navete, saci              | 0,15                                | 0,25       | 0,45                                        |
| 6.       | Brânză de vaci                                                                  | Navete, lăzi cutii                    | 1,00                                | 0,25       | 1,25                                        |
| 7.       | Lapte de consum                                                                 | Butelii, pungi, cutii, bidoane        | 0,10                                | 0,20       | 0,45                                        |
| 10.      | Ouă                                                                             | Lăzi, cofraje                         | 0,50                                | 0,30       | 1,50                                        |
| 22.      | Apă minerală                                                                    | Boxpalete, navete, butelii din sticlă | 1,00                                | 0,50       | 0,30                                        |
| 24.      | Băuturi alcoolice (vin, rachiuri și altele) îmbuteliate în recipiente de sticlă | Navete, cutii                         | 0,00                                | 0,00       | 0,10<br>doar pentru cele vândute la pahar   |
| 26.      | Bere                                                                            | Navete, butelii din sticlă            | 0,25                                | 0,04       | 0,50                                        |
| 30.      | Fructe proaspete                                                                | Lăzi, navete, cutii, plase...         | 0,50                                | 0,40       | 1,30                                        |
| 47.      | Produse de uz casnic<br>Oglinzi                                                 | Pachete, palete, stelaje              | 0,80                                | 0,15       | 0,50                                        |

**Tabel 17 – Câteva limite de perisabilități recunoscute fiscal**

Limitele maxime de perisabilitate se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.

Comercianții pot stabili cote de perisabilități diferențiate sortimental pe depozite, magazine, gestiuni, pentru a fi admise la cheltuieli deductibile din profitul impozabil, cu obligativitatea încadrării în limitele maxime de perisabilitate prevăzute pentru grupa respectivă de mărfuri.

Normele privind limitele admisibile de perisabilitate se aplică numai persoanelor juridice obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, în limita căruia cheltuielile cu perisabilitățile sunt deductibile din veniturile realizate.

Contabilizarea pierderilor din perisabilități se face ca orice lipsă obișnuită la inventar, în funcție de tipul de stoc lipsă. În cazul mărfurilor, avem  $607 = 371$ ; dacă evidența se ține la preț de vânzare inclusiv TVA, atunci, în debit, apar în plus 378 și 4428.

În procesele de producție, este, adeseori, inevitabilă apariția de situații în care părți de materie primă sau de consumabile nu pot fi valorificate integral prin includerea lor în produsul realizat. Această parte de stoc sau de alt element de cost este deja trecută pe cheltuieli, la darea în consum a materiei prime ( $601 = 301$ ), a consumabilelor ( $602 = 302$ ), a materialelor nestocate ( $604 = 401$ ) etc. Cheltuiala rămâne deductibilă dacă pierderile tehnologice se încadrează în norma de consum proprie stabilită de firmă pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu.

#### 6.7.5. Costul îndatorării

Evoluția reglementărilor privind deductibilitatea dobânzilor a fost destul de spectaculoasă, chiar dacă, până în 2017 inclusiv, a beneficiat de o perioadă lungă de stabilitate. Începând cu 2018, eforturile europene în sensul limitării scoaterii din țările membre a unor profituri prin mecanisme precum prețurile de transfer și creditele intra-grup au condus la reformularea integrală, și în Codul fiscal românesc, a regulilor de recunoaștere fiscală a dobânzilor și a celorlalte costuri ale îndatorării. Se introduc astfel câteva definiții specifice:

1) costurile îndatorării sunt cheltuielile reprezentând dobânda aferentă tuturor formelor de datorii, alte costuri echivalente din punct de vedere economic cu dobânzile, inclusiv alte cheltuieli suportate în legătură cu obținerea de finanțare<sup>210</sup>;

2) costurile excedentare ale îndatorării - suma cu care costurile îndatorării unui contribuabil depășesc veniturile din dobânzi și alte venituri echivalente din punct de vedere economic realizate de contribuabil;

<sup>210</sup> Aceste alte cheltuieli privind finanțarea pot avea forme precum (fără a se limita la acestea): plăți în cadrul împrumuturilor cu participare la profit, dobânzi imputate la instrumente cum ar fi obligațiunile convertibile și obligațiunile cu cupon zero, sume în cadrul unor mecanisme de finanțare alternative cum ar fi «finanțele islamice», costul de finanțare al plăților de leasing financiar, dobânda capitalizată inclusă în valoarea contabilă a unui activ aferent sau amortizarea dobânzii capitalizate, sume calculate pe baza unui randament al finanțării în temeiul normelor privind prețurile de transfer acolo unde este cazul, dobânzi noționale în cadrul unor instrumente financiare derivate sau al unor acorduri de acoperire a riscului aferente împrumuturilor unei entități, anumite câștiguri și pierderi generate de diferențele de curs valutar la împrumuturi și instrumente legate de obținerea de finanțare, comisioane de garantare pentru mecanisme de finanțare, comisioane de intermediere și costuri similare aferente împrumuturilor de fonduri.



- 3) întreprindere asociată - oricare dintre următoarele situații<sup>211</sup>:
- a) o entitate în care contribuabilul deține direct sau indirect o participație, și anume drepturi de vot sau dețineri de capital în proporție de 25% sau mai mult, sau are dreptul să primească 25% sau mai mult din profitul entității respective;
  - b) o persoană fizică sau o entitate care deține direct sau indirect o participație, și anume drepturi de vot sau dețineri de capital în proporție de 25% sau mai mult într-un contribuabil, sau are dreptul să primească 25% sau mai mult din profitul contribuabilului;
  - c) dacă o persoană fizică sau o entitate deține direct sau indirect o participație de 25% sau mai mult într-un contribuabil și în una sau mai multe entități, toate entitățile în cauză, inclusiv contribuabilul, sunt considerate întreprinderi asociate;
- 4) întreprindere financiară - oricare dintre următoarele entități:
- a) o instituție de credit sau o întreprindere de investiții sau o societate de administrare a unui organism de plasament colectiv în valori mobiliare;
  - b) o întreprindere de asigurare și/sau de reasigurare;
  - c) un administrator de pensii;
  - d) instituții de pensii care gestionează sisteme de pensii considerate a fi sisteme de securitate socială, precum și orice entitate juridică instituită în scopul investiției în astfel de sisteme;
  - e) un fond de investiții alternative (FIA) administrat de un AFIA;
  - f) un organism de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM);
  - g) o contraparte centrală;
  - h) un depozitar central de titluri de valoare;

În aceste condiții, regimul specific costurilor îndatorării obligă mai întâi la efectuarea unei distincții între două categorii de firme:

- 1) entități independente, adică cele care nu fac parte dintr-un grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară, și nici nu au vreo întreprindere asociată ori vreun sediu permanent - *acestea deduc integral costurile excedentare ale îndatorării*, în perioada fiscală în care apar costurile respective;
- 2) celelalte entități, adică cele aparținând unor grupuri și pentru care există limitări ale recunoașterii costurilor excedentare ale îndatorării.

<sup>211</sup> Definiția preia multe dintre elementele prin care Codul fiscal stabilește ce înseamnă *persoane afiliate*.

#### **6.7.5.1 Calcule și reguli pentru deducerea dobânzilor de către firmele care fac parte din grupuri**

Pentru entitățile aparținând unor grupuri, Codul fiscal stabilește că, într-o perioadă fiscală, se pot deduce costuri excedentare ale îndatorării până în limita plafonului reprezentat de echivalentul în lei a sumei de 1.000.000 euro<sup>212</sup>, la cursul BNR din ultima zi a trimestrului/anului fiscal. Costurile excedentare ale îndatorării de peste plafonul deductibil de 1.000.000 euro sunt deduse limitat în perioada fiscală în care sunt suportate, până la nivelul a 30% din baza de calcul stabilită astfel: diferența dintre veniturile și cheltuielile contabile din perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile și căreia i se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală. Dacă această bază de calcul este negativă sau zero, atunci costurile excedentare ale îndatorării sunt nedeductibile în perioada de referință și se reportează, fără limită de timp, în anii fiscali următori, în aceleași condiții de deducere.

Pentru aplicarea plafoanelor deductibile, costurile totale excedentare ale îndatorării reportate se alocă tranzacțiilor/operațiunilor efectuate cu persoane afiliate care nu finanțează achiziția/producția imobilizărilor eligibile, respectiv tranzacțiilor cu persoane neafiliate/persoane afiliate care finanțează achiziția/producția imobilizărilor eligibile. Această alocare este necesară deoarece, pentru costurile excedentare din relația cu persoanele afiliate și care nu finanțează achiziția/producția de imobilizări eligibile, plafonul de deducere este de 500.000 euro.

Pentru contribuabilii supuși limitării deductibilității costurilor îndatorării, valoarea fiscală a activelor nu include costuri de dobândă și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, chiar dacă politicile contabile ale firmei obligă la includerea unor costuri ale îndatorării în valoarea contabilă a unor active: aceasta este o sursă de diferențe între valoarea contabilă și valoarea fiscală pentru unele active.

În concluzie, în vederea aplicării eventualei limitări a deductibilității costurilor cu dobânzile și asimilate, este necesară, mai întâi, stabilirea apartenenței sau nu la un grup ori existența sau nu a unei întreprinderi asociate sau a unui sediu permanent. Putem presupune că o bună parte din firmele românești nu sunt parte din grupuri consolidate contabil și nici nu dețin minimum 25% din alte firme, așa încât se încadrează la categoria entităților independente și deduc integral costurile îndatorării.

<sup>212</sup> Legea românească a stabilit, inițial această limită la 200.000 euro. În Directiva europeană 2016/1164 din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, limita propusă este de până la 3.000.000 euro pentru tot grupul supus limitării deductibilității costurilor îndatorării.



**Exemplu:** Dacă se îndeplinește măcar una din condițiile de limitare a deductibilității costurilor cu dobânzile și asimilate, este necesară efectuarea unor calcule fiscale. Presupunem următoarele valori ale indicatorilor care ne interesează: venituri totale 191.000.000 lei, cheltuieli totale 189.500.000 lei, venituri neimpozabile 5.850.000 lei, amortizarea fiscală (deducerea din declarația 101): 4.780.000 lei, cheltuiala cu impozitul pe profit deja înregistrată 6.560.000 lei. Astfel, **pașii de parcurs** în registrul de evidență fiscală sunt:

- identificarea exactă a costurilor îndatorării, din conturile de cheltuieli specifice: părți din 627, 666, părți din 668, 6861, 6868, diferența dintre 665 și 765 (dacă rulajul lui 665 este mai mare decât rulajul lui 765) dar și partea din dobânzile incluse în costul unor active cu ciclu lung de fabricație; pentru această din urmă componentă, este necesară să ne uităm în fișele de calculație a costurilor activelor eligibile<sup>213</sup>; presupunem că această sumă este de 13.800.000 lei;

- identificarea veniturilor din dobânzi și a celor asimilate: 766 și, eventual, alte conturi, în funcție de politicile contabile ale firmei; presupunem că această sumă este de 150.000 lei;

- stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, prin scăderea veniturilor din dobânzi și asimilate din costurile îndatorării: în exemplul nostru, acest indicator este egal cu  $13.800.000 - 150.000 = 13.650.000$  lei; presupunem că datoriile pentru care se suportă aceste costuri nu sunt față de persoane afiliate;

- stabilirea valorii în lei a limitei de deducere de 1.000.000 euro<sup>214</sup>, presupunem un curs de schimb valabil de 5,11 lei/euro; firma are dreptul de a deduce fără nicio restricție costuri excedentare ale îndatorării de  $1.000.000 \times 5,11 = 5.110.000$  lei;

- mai rămân costuri excedentare ale îndatorării de  $13.650.000 - 5.110.000 = 8.540.000$  lei pentru care aplicăm deducerea fiscală suplimentară, în limita a 30% din  $[(\text{Venituri totale} - \text{Venituri neimpozabile}) - (\text{Cheltuieli totale} - \text{Cheltuiala cu impozitul pe profit} - \text{Costurile excedentare ale îndatorării} - \text{Amortizarea fiscală})]$ <sup>215</sup> =  $30\% \times [(191.000.000 - 5.850.000) - (189.500.000 - 6.560.000 - 13.650.000 - 4.780.000)] = 30\% \times 20.640.000 = 6.192.000$  lei;

- după deducerea și a celor 30% din EBITDA ajustat, rămân costuri excedentare ale îndatorării care nu se pot deduce în perioada curentă în sumă de  $8.540.000 - 6.192.000 = 2.348.000$  lei.

Suma de 2.348.000 lei apare în declarația pe anul curent la caseta de cheltuieli nedeductibile și se va reporta în perioadele următoare, adăugându-se la costurile excedentare ale îndatorării din acele perioade, cărora și se aplică aceleași condiții de deductibilitate. Perioada de reportare este, deocamdată, nelimitată.

Din punct de vedere tehnic, urmărirea acestor sume reportate se face cu ajutorul registrului de evidență fiscală și, pentru că, în exercițiul/exercițiile următoare, ele nu apar la cheltuieli contabile, este necesară scăderea lor din venituri, tot în caseta de deduceri fiscale din declarația 101. Tot acolo se pun și dobânzile incluse în costul activelor eligibile, ceea ce ne sugerează că

<sup>213</sup> În funcție de maniera în care s-a înregistrat adăugarea dobânzii la costul activelor (ca stornare a cheltuielii sau ca adăugare în 721), e posibil să fie suficient să ne uităm în rulajul cumulat al lui 666.

<sup>214</sup> Cursul de schimb reținut este cel valabil în ultima zi a trimestrului/anului pentru care se face calculul. Se face actualizarea la sfârșitul fiecărui trimestru pentru care se stabilește rezultatul fiscal, având în vedere că veniturile și cheltuielile se iau în considerare cumulat.

<sup>215</sup> Imediat după includerea acestor reguli în Codul fiscal, acestui indicator i s-a spus EBITDA ajustat.



autoritatea fiscală consideră că includerea dobânzilor în cost se va fi înregistrat fără ca suma respectivă să mai treacă prin contul 666.

#### **6.7.5.2. Interpretări privind dobânda suportată de firmele independente pentru credite care finanțează, direct sau indirect, active cu ciclu lung de fabricație**

Norma contabilă românească (OMFP 1802/2014) obligă la includerea în costul activelor cu ciclu lung de fabricație a dobânzilor suportate în legătură cu creditele angajate pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, adică a acelor active a căror fabricație necesită o perioadă mai mare de un an<sup>216</sup>. De aici rezultă că valoarea contabilă a unor astfel de active va include și dobândă. La secțiunea precedentă, am văzut că, în cazul firmelor aparținând unor grupuri, această dobândă nu intră și în valoarea fiscală a activelor respective, prin excepție de la regula generală a definirii costului.

Dacă, dimpotrivă, firma nu face parte dintr-un grup și nici nu are întreprinderi asociate ori sedii permanente în alte state, atunci se aplică regula generală potrivit căreia dobânda aferentă creditelor care finanțează active cu ciclu lung de fabricație intră atât în valoarea contabilă, cât și în valoarea fiscală a activelor eligibile. Din punct de vedere al impozitului pe profit, această includere a dobânzii într-un cost are ca efect amânarea deducerii fiscale a cheltuielii cu dobânda: în loc să fie dedusă imediat (prin contabilizarea ei în contul 666), dobânda respectivă se va deduce ulterior, la descărcarea gestiunii cu valoarea de intrare a bunului respectiv sau la amortizarea lui, dacă este cazul.

**Exemplu:** Firma este independentă, deci nu se supune limitării deducerii fiscale a costurilor îndatorării. În exercițiul curent – în august 2026 –, a început lucrările la o clădire care va fi utilizată drept spațiu de producție și de depozitare, în activitatea curentă a firmei. Durata lucrărilor se estimează a fi de 15 luni și, pentru finanțarea construcției, firma angajează un credit bancar. Știm că se pot capitaliza dobânzi doar după începerea efectivă a lucrărilor la activul eligibil și numai în limita sumelor aferente plăților efective realizate către terți care contribuie la producerea bunului. Presupunem că firma a angajat un constructor în vederea realizării clădirii și că plățile efectuate către acesta au generat, în luna august 2026, trageri din credit pentru care dobânzile suportate au fost de 25.000 lei, așa cum apar ele pe extrasul de cont; firma stabilește că, din această sumă, 21.000 lei pot fi adăugați la costul activului. În manualul de politici și de proceduri contabile, se precizează că includerea dobânzilor în cost se face la finalul fiecărei luni calendaristice. De asemenea, procedurile contabile ale firmei stabilesc recunoașterea imediată pe cheltuieli a tuturor dobânzilor și comisioanelor justificate de extrasele de cont. Deci, dacă dobânda de 25.000

<sup>216</sup> Stabilirea la un an a limitei peste care un ciclu de fabricație poate fi considerat lung este o dovadă a neîncrederii normalizatorului român în raționamentele profesionale ale contabililor și, de fapt, este o dovadă că, în România, preferăm contabilitatea bazată pe reguli, contabilității bazate pe principii.



lei apare într-un extras cu dată de august 2026, atunci înregistrarea ei automată s-a făcut, la fel ca la toate dobânzile, astfel:

|     |   |      |        |  |        |  |
|-----|---|------|--------|--|--------|--|
| 666 | = | 5121 | 25.000 |  | 25.000 |  |
|-----|---|------|--------|--|--------|--|

După finalizarea calculelor de stabilire a dobânzii de inclus în cost, contabilizăm:

- stornarea trecerii pe cheltuieli a dobânzii de 21.000 lei, de inclus în costul activului:

|     |   |      |         |  |         |  |
|-----|---|------|---------|--|---------|--|
| 666 | = | 5121 | -21.000 |  | -21.000 |  |
|-----|---|------|---------|--|---------|--|

- adăugarea dobânzii eligibile în costul activului în curs de producție<sup>217</sup>:

|     |   |      |        |  |        |  |
|-----|---|------|--------|--|--------|--|
| 231 | = | 5121 | 21.000 |  | 21.000 |  |
|-----|---|------|--------|--|--------|--|

Același gen de contabilizare se face la finalul fiecăreia din lunile cât se lucrează la activul eligibil. La recepția finală, în valoarea de înregistrare a clădirii (considerăm că a ajuns la 3.000.000 lei) se va regăsi și dobânda adăugată în fiecare lună (pe care o presupunem de 317.000 lei): în lipsa unor alte particularități, valoarea contabilă astfel obținută este și valoare fiscală. Amortizarea contabilă a clădirii, după punerea în funcțiune, va cuprinde și o parte de dobândă, fără ca, în mod normal, aceasta să genereze diferențe între amortizarea contabilă și cea fiscală<sup>218</sup>.

## 6.8. Cheltuieli nedeductibile

Lista cheltuielilor nedeductibile din Codul fiscal este foarte lungă: în versiunea din martie 2026 a Codului fiscal, găsim (la art. 25, al. 4) 24 de poziții, dintre care enumerăm:

- cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit;
- dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor aferente contractelor încheiate cu aceste autorități<sup>219</sup>;

<sup>217</sup> Există și o altă propunere de contabilizare a capitalizării dobânzii: lăsarea ei în 666 și transferul în 231 prin intermediul contului de venituri din producția imobilizată 722. Există riscul ca această variantă să denatureze, uneori semnificativ, doi indicatori financiari importanți: rezultatul de exploatare și rezultatul financiar. Într-adevăr, lăsând cheltuiala cu dobânda în 666, scădem rezultatul financiar și, prin creditarea lui 722, mărim artificial rezultatul de exploatare. Practic, am ajunge într-o situație complet neprincipială: un pseudo-venit de exploatare compensează o cheltuială financiară.

<sup>218</sup> Dacă firma ar îndeplini criteriile prin care să se încadreze la a fi supusă limitării deducerii fiscale a costurilor îndatorării, atunci valoarea contabilă a clădirii ar fi de 3.000.000 lei, iar valoarea fiscală s-ar limita la  $3.000.000 - 317.000 = 2.683.000$  lei, în condițiile în care, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit se vor fi dedus costuri ale îndatorării după regulile descrise în secțiunea imediat anterioară. Deci, diferența dintre amortizarea contabilă și cea fiscală ar putea fi compensată de deducerea costurilor îndatorării în perioada în care au fost suportate sau prin reportarea lor pe perioadele următoare, ceea ce ar conduce la repartizări diferite în timp ale recunoașterii pe cheltuieli fiscale față de cheltuielile contabile.

<sup>219</sup> Evidența acestor cheltuieli trebuie ținută, în contul 6581, pe analitice distincte după cum sunt datorate în cadrul unor contracte economice – caz în care beneficiază de deductibilitate, fiind



- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă;
- cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii<sup>220</sup>;
- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;
- cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații; aceste prevederi se aplică numai în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale<sup>221</sup>;
- cheltuielile de sponsorizare/mecenat și cheltuielile privind bursele private;
- cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe;
- cheltuielile efectuate ca urmare a unor tranzacții cu o persoană situată într-un stat care, la data înregistrării cheltuielilor, este inclus în anexa I din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene<sup>222</sup>, numai atunci când cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții fără scop economic.

### 6.8.1. Cheltuiala cu impozitul pe profit

Prima cheltuială nedeductibilă din lista propusă de Codul fiscal, regăsită ca atare și în declarația 101, este impozitul pe profit însuși. Astfel, în formula de stabilire a rezultatului fiscal, într-o primă fază, nu cunoaștem impozitul pe profit, deci o aplicăm ignorând această cheltuială atât de la cheltuieli totale (Ch.t), cât și de la cheltuieli nedeductibile (Ch.n). Această ignorare nu are niciun efect asupra rezultatului fiscal, pentru că impozitul pe profit – indiferent ce mărime ar avea – apare o dată cu semnul minus (la Ch.t) și altă dată cu semnul plus (la Ch.n), compensându-se. După calculul efectiv al impozitului de plată,

venituri impozabile la firma care le percepe – sau sunt datorate autorităților pentru nerespectarea unor reguli, cu excepția celor prevăzute în contractele economice încheiate cu aceste autorități.

<sup>220</sup> Încă o dată, autoritatea fiscală consideră suspecte tranzacțiile cu asociații/acționarii – ca persoane afiliate. Exemple de astfel de cheltuieli: bunurile, mărfurile și serviciile acordate acționarilor sau asociaților, precum și lucrările executate în favoarea acestora; cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora.

<sup>221</sup> Prin *tranzacții artificiale* se înțeleg tranzacțiile care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

<sup>222</sup> La adresa <https://www.consilium.europa.eu/ro/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> găsim o actualizare permanentă a listei acestor jurisdicții. La 17.02.2026, în această listă se regăseau 10 nume: Anguila, Guam, Insulele Turks și Caicos, Insulele Virgine Americane, Palau, Panama, Rusia, Samoa Americană, Vanuatu și Vietnam (în 2024 erau 16 țări).



adăugăm, în declarația 101, impozitul pe profit și la Ch.t (mai precis la cheltuieli de exploatare<sup>223</sup>) și la Ch.n.

Cheltuiala nedeductibilă cu impozitul pe profit include impozitul calculat pentru anul curent, diferențele aferente anilor precedenți sau anului curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate, indiferent că au fost înregistrate în 691 sau în 635.

Dacă firma românească are obligația să rețină la sursă impozit pe veniturile unui nerezident și, dacă prin contract, nerezidentul obligă firma românească să suporte ea impozitul respectiv, înregistrarea apariției acestui impozit nu se mai face cu 401 = 446, ci cu 635 = 446. Suma astfel trecută în 635 reprezintă cheltuiala nedeductibilă.

În cazul aplicării IFRS, este posibil să apară cheltuieli cu impozitul pe profit amânat. Aceste cheltuieli sunt și ele nedeductibile, după cum veniturile din impozit amânat sunt neimpozabile.

Neductibile sunt și cheltuielile cu impozitul minim pe cifra de afaceri, precum și impozitul specific pe cifra de afaceri.

### 6.8.2. Lipsuri de bunuri

Din punct de vedere contabil, bunurile constatate lipsă sau degradate se trec pe cheltuieli. Regimul fiscal al cheltuielii depinde de apariția sau nu a unui venit în urma constatării lipsei respective, precum și de natura operațiunii care o generează. De regulă, dacă nu apare venit, cheltuiala este integral nedeductibilă. Am văzut că, din punct de vedere al TVA, în cazul bunurilor lipsă se ajustează taxa aferentă achiziției lor<sup>224</sup> (635 = 4426) – cheltuiala rămânând nedeductibilă. Dacă, în urma dispariției bunurilor, apare un venit, atunci cheltuiala corespunzătoare este deductibilă. Venitul poate apărea în situații precum:

- se recuperează valoarea de înlocuire a bunului de la persoana care a avut în gestiune bunul respectiv; în acest context, prin valoare de înlocuire înțelegem costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care va cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, plus taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv<sup>225</sup>. În urma acestei imputări poate apărea chiar un profit pentru întreprindere, profit care se impozitează (operațiunea se poate asimila unei vânzări forțate); nu

<sup>223</sup> Este de precizat că, în declarația 101, cheltuielile totale sunt împărțite în cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare, iar impozitul pe profit apare la cheltuielile de exploatare.

<sup>224</sup> Până la 31 decembrie 2012, operațiunea era livrare către sine și genera colectare de taxă, prin autofacturare (635 = 4427).

<sup>225</sup> În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv.



se mai colectează TVA explicit, deoarece se aplică și aici regula de ajustare a taxei aferente achiziției;

- întreprinderea are încheiat un contract de asigurare pentru bunul respectiv și asigurătorul despăgubește firma pentru bunul constatat lipsă sau distrus; și în acest caz se realizează un venit care compensează total sau în parte cheltuiala cu bunul lipsă.

Cheltuielile cu bunurile lipsă sunt, totuși, deductibile și în situațiile următoare:

- dispariția activelor este efectul distrugerii lor ca a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră: epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război;
- bunurile sunt degradate calitativ și se face dovada distrugerii lor;
- alimentele și subprodusele cu data-limită de consum ajung aproape de expirare și sunt transferate în virtutea prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;
- termenul de valabilitate/expirare este depășit.

### 6.8.3. Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile

Din cele precizate până acum, se înțelege că unor venituri impozabile le sunt aferente cheltuieli deductibile, dar și că unor venituri neimpozabile, le sunt aferente cheltuieli nedeductibile. Evidențele contabile nu asigură întotdeauna informația exactă privind cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile. Pentru a stabili totuși cât sunt aceste cheltuieli – nedeductibile la calculul rezultatului fiscal – Codul fiscal impune luarea în considerare a unei părți din cheltuielile de conducere și administrare, precum și a altor cheltuieli comune contabilizate de entitate. Pentru evidențierea distinctă a acestor două categorii de cheltuieli, se apelează la contabilitatea de gestiune care poate propune și o clasificare a cheltuielilor după destinație. Pentru a stabili cât din aceste cheltuieli se referă la veniturile neimpozabile, se aplică o metodă rațională de alocare sau se calculează proporțional cu veniturile neimpozabile raportate la totalul veniturilor firmei. Am enumerat, mai sus, multe venituri neimpozabile din provizioane și ajustări: normele de aplicare a Codului fiscal stabilesc explicit că acestor venituri neimpozabile nu li se alocă niciun fel de cheltuială.

**Exemplu:** Cifra de afaceri a firmei în exercițiul curent este de 25.000.000 lei. Alte venituri înregistrate de firma respectivă sunt (informațiile vin din balanța de verificare):

- alte venituri de exploatare: 2.300.000 lei, din care 540.000 lei venituri din anularea ajustărilor pentru depreciere și a provizioanelor nedeductibile la constituire;
- venituri financiare: 4.000.000 lei, din care 1.900.000 venituri din dividende de la persoane juridice române și 150.000 venituri din anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor imobilizate.



Din contabilitatea de gestiune știm că firma nu poate stabili direct ce cheltuieli sunt aferente veniturilor din dividende și că totalul cheltuielilor cu salariile personalului de conducere<sup>226</sup> se ridică la 800.000 lei. Metoda aleasă de firmă în vederea stabilirii cheltuielilor aferente veniturilor neimpozabile se bazează pe regula de trei simplă: proporția veniturilor din dividende în total venituri.

Calculul se prezintă astfel:

- stabilim totalul veniturilor:  $25.000.000 + 2.300.000 + 4.000.000 = 31.300.000$  lei;
- calculăm ponderea veniturilor din dividende:  $1.900.000 / 31.300.000 = 0,0607$ ;
- aplicăm ponderea calculată asupra cheltuielilor cu salariile personalului de conducere și administrare:  $800.000 \times 0,0607 = 48.560,00$  lei – această sumă va apărea în declarația de impozit pe profit la cheltuieli nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile.

#### 6.8.4. Sponsorizare și mecenat

În formula de calcul a rezultatului fiscal, cheltuielile cu sponsorizarea și asimilate lor sunt integral cheltuieli nedeductibile. Totuși, Codul fiscal precizează că firmele care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor legii privind sponsorizarea (legea nr. 32/1994 republicată) și legii bibliotecilor (legea nr. 334/2002), precum și cei care acordă burse private, recunosc fiscal aceste cheltuieli prin scăderea directă a sponsorizărilor din impozitul pe profit calculat, în limitele următoare:

- a) 0,75% din cifra de afaceri<sup>227</sup> sau din mărimea echivalentă acesteia<sup>228</sup>;
- b) 20% din impozitul pe profit datorat.

Dacă beneficiari al sponsorizărilor sunt persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, sponsorizările respective se scad din impozitul pe profit datorat, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult<sup>229</sup> pentru care se acordă deduceri fiscale.

Cifra de afaceri căreia i se aplică procentul de 0,75% este indicatorul apărut ca atare în contul de profit și pierdere întocmit de entitate. Totuși, există unele categorii de entități care nu declară cifră de afaceri sau nu folosesc acest indicator ca urmare a aplicării unor norme de raportarea specifice. De exemplu,

<sup>226</sup> Funcțiile de conducere și de administrare sunt cele definite prin lege sau prin reglementări interne ale angajatorului.

<sup>227</sup> Această formă a manierei de recunoaștere fiscală a sponsorizărilor este introdusă prin legea 571/2003, aplicată de la 1 ianuarie 2004. Procentul de 20% din impozit se menține același pe toată perioada, însă limita aplicată cifrei de afaceri a fost inițial de 0,3%, după care a trecut la 0,5% (din 2016) și, în final, a fost adusă la 0,75%, prin legea 156/2019. Înainte de 2004 (în perioada de aplicare a legii 414/2002), sponsorizarea era recunoscută drept cheltuială deductibilă, în limita a 5% din profitul brut, mai puțin cheltuiala cu sponsorizarea. Înainte de legea 414/2002, deducerea fiscală a sponsorizării se făcea în conformitatea cu legea sponsorizării (34/1994) care stabilea o limită destul de neclară de 5% din venitul impozabil.

<sup>228</sup> Prin derogare de la această limită, OUG 26/2023 stabilește că firmele de stat aplică doar 0,15%.

<sup>229</sup> În acest sens, contribuabilii care efectuează sponsorizări și asimilate au obligația de a depune declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private, aferentă anului în care au înregistrat cheltuielile respective.



pentru firmele care aplică IFRS, cu excepția instituțiilor de credit<sup>230</sup> și a instituțiilor financiare nebancare<sup>231</sup>, cifra de afaceri cuprinde veniturile din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii din care se scad sumele reprezentând reduceri comerciale acordate și se adaugă subvențiile de exploatare aferente cifrei de afaceri.

În fapt, pașii de parcurs pentru stabilirea efortului cu sponsorizarea recunoscut fiscal sunt următorii:

- a) contabilizarea cheltuielilor cu sponsorizarea și asimilate;
- b) considerarea cheltuielilor cu sponsorizarea ca fiind integral nededucibile atunci când se stabilește rezultatul fiscal;
- c) stabilirea impozitului pe profit calculat și a limitei de 20% din acesta;
- d) stabilirea cifrei de afaceri și a limitei de 0,75% din aceasta (sau de 0,15%, pentru firmele de stat);
- e) reținerea celei mai mici sume din cele stabilite anterior, drept cheltuială sponsorizare recunoscută fiscal, pentru deducerea ei direct din impozitul pe profit datorat:  $\text{MIN}(\text{cheltuiala cu sponsorizarea}; 20\% \text{ din impozitul pe profit calculat}; 0,75\% \text{ din cifra de afaceri})$ ;
- f) stabilirea impozitului datorat efectiv, după scăderea din impozitul calculat a sumei recunoscute fiscal ca sponsorizare.

Un timp, cheltuielile cu sponsorizarea care depășeau limitele amintite mai sus se puteau reporta în exercițiile următoare. În prezent, această reportare nu mai este prevăzută de Codul fiscal (începând cu 2024). Atunci când cheltuielile efective cu sponsorizarea efectuate până la sfârșitul unui an fiscal sunt mai mici decât oricare din cele două limite ( $20\% \times \text{impozitul pe profit}$  și  $0,75\% \times \text{cifra de afaceri}$ ), contribuabilul respectiv poate dispune redirectionarea sumei rămase disponibile, tot cu destinația de sponsorizare/mecenat până la termenele de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea la autoritatea fiscală a unui formular de redirectionare; autoritatea fiscală este cea care se va ocupa de virarea sumelor astfel redirectionate către beneficiarii sponsorizării, cu condiția ca aceștia să fie înscrși în registrul amintit mai sus.

<sup>230</sup> Pentru instituțiile de credit, cifra de afaceri cuprinde: venituri din dobânzi; venituri din dividende; venituri din taxe și comisioane; câștiguri/pierderi realizate aferente activelor și datoriilor financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere - net; câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare deținute în vederea tranzacționării - net; câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere - net; câștiguri sau pierderi din contabilitatea de acoperire - net; diferențe de curs de schimb - câștig/pierdere - net; câștiguri/pierderi din derecunoașterea activelor, altele decât cele deținute în vederea vânzării - net; alte venituri din exploatare.

<sup>231</sup> Pentru instituțiile financiare nebancare, instituțiilor de plată care acordă credite, instituțiile emitente de monedă electronică care acordă credite: venituri din dobânzi și venituri asimilate; venituri privind titlurile: venituri din acțiuni și din alte titluri cu venit variabil, venituri din participații, venituri din părți în cadrul societăților legate; venituri din comisioane; profit sau pierdere netă din operațiuni financiare; alte venituri din exploatare.



Beneficiarii sponsorizărilor trebuie să apară într-o declarație informativă anuală, pe care o completează și o depune firma care face sponsorizarea.

### 6.9. Pierderi fiscale reportate

Cu excepția activității de baruri de noapte, cluburi de noapte, discoteci și cazinouri, precum și a firmelor care datorează impozit minim pe cifra de afaceri, impozitul pe profit se calculează doar dacă rezultatul fiscal este pozitiv, aplicându-i-se cota de 16%. Dacă rezultatul fiscal este negativ, acesta devine pierdere fiscală, iar impozitul aferent este zero – nu se calculează impozit pe pierdere!

Această pierdere fiscală anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează, în limita a 70%, din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi, adică se poate scădea din rezultatele fiscale pozitive ale celor 5 ani fiscali următori<sup>232</sup>. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit. Pierderile fiscale anuale stabilite prin declarația de impozit pe profit, aferente anilor precedenți lui 2024, rămase neacoperite la 31 decembrie 2023, se recuperează din profiturile impozabile realizate începând cu anul 2024, în limita a 70% din profiturile impozabile respective, pe perioada rămasă de recuperat din cei 7 ani consecutivi ulteriori anului înregistrării pierderilor respective.

Evidența pierderii fiscale reportate se ține în registrul de evidență fiscală, pe ani de proveniență. Având în vedere diferențele dintre rezultatul contabil și cel fiscal, este foarte probabil ca cele două rezultate să nu fie egale. În aceste condiții, este nerecomandat să urmărim pierderea fiscală cu ajutorul contului 117.

**Exemplu:** Firma, plătitoare de impozit pe profit, realizează următoarele rezultate fiscale într-o perioadă de 10 ani consecutivi:

| <i>Anul fiscal</i> | <i>Rezultat fiscal anual, înainte de luarea în considerare a pierderii reportate (lei)</i> |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| Anul 1             | -1.000.000                                                                                 |
| Anul 2             | -650.000                                                                                   |
| Anul 3             | -100.000                                                                                   |
| Anul 4             | 785.000                                                                                    |
| Anul 5             | 861.000                                                                                    |
| Anul 6             | 150.000                                                                                    |
| Anul 7             | -329.000                                                                                   |
| Anul 8             | -74.000                                                                                    |

<sup>232</sup> Limitarea reportării pierderii la 70% din profiturile impozabile din următorii 5 ani este valabilă începând cu 2024. Până la 2023, inclusiv, reportarea se face pe 7 ani, fără limită procentuală. Perioada de reportare de 5 ani a mai fost valabilă și pentru pierderile obținute până în 2008, dar fără vreo limitare procentuală. De asemenea, în perioada 1995-1996, pentru contribuabilii mici, pierdere fiscală se reporta pe 36 luni.

|         |         |
|---------|---------|
| Anul 9  | 166.000 |
| Anul 10 | 42.000  |

Calcululele și explicațiile pe care ar trebui să le avem prin registrul de evidență fiscală pot fi prezentate astfel:

| Anul   | Rezultat<br>fiscal<br>anual (lei) | Calcule și observații privind pierderea fiscală reportată                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------|-----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Anul 1 | -1.000.000                        | Pierderea fiscală de 1.000.000 lei din anul 1 se poate reporta până în anul 6 inclusiv, în limita a 70% di profiturile fiscale ale acestor ani.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Anul 2 | -650.000                          | Pierderea fiscală cumulată este de 1.650.000 lei, dar evidența ei se ține pe ani de proveniență:<br>- din anul 1: 1.000.000 lei, de reportat până în anul 6;<br>- din anul 2: 650.000 lei, de reportat până în anul 7.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Anul 3 | -100.000                          | Pierderea fiscală cumulată este de 1.750.000 lei:<br>- din anul 1: 1.000.000 lei, de reportat până în anul 6;<br>- din anul 2: 650.000 lei, de reportat până în anul 7;<br>- din anul 3: 100.000 lei, de reportat până în anul 8.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Anul 4 | 785.000                           | Rezultatul fiscal anual este pozitiv, de 785.000 lei, din care 70% $\times 785.000 = 549.500$ lei poate fi compensat cu pierdere fiscală reportată; avem astfel pierdere din anul 1, de 1.000.000 lei; aceasta compensează integral profitul fiscal anual; rămâne pierdere de reportat de $1.750.000 - 549.500 = 1.200.500$ lei:<br>- din anul 1: $1.000.000 - 549.500 = 450.500$ lei, care se pot reporta până în anul 6;<br>- din anul 2: 650.000 lei, reportabilă până în anul 7;<br>- din anul 3: 100.000 lei, reportabilă până în anul 8.                                                   |
| Anul 5 | 861.000                           | Rezultatul fiscal anual este din nou pozitiv, iar partea care poate foi compensată cu pierdere reportată este de $861.000 \times 70\% = 602.700$ lei, mai mare decât pierderea de reportat din anul 1, așa încât aceasta este epuizată; mai rămâne o parte de profit fiscal de $602.700 - 450.500 = 152.200$ lei, care poate fi compensată cu pierdere fiscală din anul 2. După aceste compensări, mai rămâne pierdere fiscală de reportat de 597.800 lei:<br>- din anul 2: $650.000 - 152.200 = 497.800$ lei, de reportat până în anul 7;<br>- din anul 3: 100.000, de reportat până în anul 8. |
| Anul 6 | 150.000                           | Rezultatul fiscal pozitiv de 150.000 lei, iar 70% din acesta (105.000) se acoperă integral de pierderea fiscală reportată din anul 2, rămânând de reportat pe perioadele următoare pierdere fiscală de 492.800 lei:<br>- din anul 2: $497.800 - 105.000 = 392.800$ lei, de reportat până în anul 7;<br>- din anul 3: 100.000 lei, de reportat până în anul 8.                                                                                                                                                                                                                                    |
| Anul 7 | -329.000                          | Pierderea fiscală din exercițiul curent se adaugă la cele reportate deja. Fiind la sfârșitul anului 7, pierderea provenită din anul 2 nu poate fi reportată mai departe de acest an;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |



|         |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |         | consemnăm acest lucru în registrul de evidență fiscală și mai avem de reportat 429.000 lei:<br>- din anul 3: 100.000 lei, de reportat până în anul 8;<br>- din anul 7: 329.000 lei, de reportat până în anul 12.                                                                                                                   |
| Anul 8  | -74.000 | Avem din nou pierdere fiscală anuală, care se adaugă la ceea ce se reportează din exercițiile precedente, dar se pierde dreptul de reportare a pierderii din anul 3; astfel ajungem la a reporta 403.000 lei:<br>- din anul 7: 329.000 lei, de reportat până în anul 12;<br>- din anul 8: 74.000 lei, de reportat până în anul 13; |
| Anul 9  | 166.000 | Profitul fiscal din anul 9 este de 166.000 lei, iar 70% din acesta (116.200 lei) servește la a compensa o parte din pierderea din anul 7; pierderea rămasă de reportat este de 286.800 lei:<br>- din anul 7: 212.800 lei, de reportat până în anul 12;<br>- din anul 8: 74.000 lei, de reportat până în anul 13.                   |
| Anul 10 | 42.000  | Profitul fiscal din anul 10 este 42.000 lei, iar 70% din el (29.400 lei) servește la a acoperi o parte din pierderea reportată din anul 7; pierderea totală rămasă de reportat este de 257.400 lei:<br>- din anul 7: 183.400 lei, de reportat până în anul 12;<br>- din anul 8: 74.000 lei, de reportat până în anul 13.           |

Pierdere fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare totală se recuperează de către contribuabilii nou-înființați ori de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare.

Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și care anterior au realizat pierdere fiscală pot aplica regulile de reportare a pierderii fiscale de la data când au revenit la sistemul de impozitare a profitului. Această pierdere se recuperează pe perioada cuprinsă între anul înregistrării pierderii fiscale și limita perioadei de raportare.

**Exemplu:** Firma a realizat pierdere fiscală de 500.000 lei în 2020, după ce înainte a avut doar profituri fiscale pentru care a calculat și a plătit impozit pe profit. Pierdere fiscală din 2020 se putea reporta până în 2027, inclusiv. Începând cu 2018, firma a intrat în categoria microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit, păstrându-și acest statut până în 2026, inclusiv. Din 2027, firma trece din nou la impozit pe profit și, dacă realizează profit fiscal, poate să-l compenseze cu pierderea de 500.000 lei. Dacă 70% din profitul fiscal din 2027 este sub limita de 500.000 lei, pentru diferență se pierde dreptul de reportare.

În cazul contribuabililor dizolvați cu lichidare, perioada cuprinsă între prima zi a anului următor celui în care a început operațiunea de lichidare și data închiderii procedurii de lichidare se consideră un singur an în ceea ce privește recuperarea pierderii fiscale.



## 6.10. Credit fiscal

În declarația de impozit pe profit, după calculul impozitului pe profit care ține cont de rezultatul fiscal al exercițiului și de pierderea fiscală reportată – dacă este cazul, dar înainte de scăderea sumelor recunoscute ca sponsorizare – apar câteva poziții grupate sub denumirea de *Credit fiscal*. Intră aici creditul fiscal extern, dar și scutirile de impozit pe profit și unele reduceri ale acestui impozit.

### 6.10.1. Creditul fiscal extern

Firma românească poate realiza profituri/venituri în străinătate, prin intermediul unor sucursale, subunități, sedii permanente. Este foarte probabil ca veniturile/profiturile să fie impozitate de aceste alte state. Totuși, firma românească include în veniturile/cheltuielile proprii, declarate în România, și veniturile/cheltuielile (inclusiv cele cu impozitele) realizate în străinătate. Am văzut că impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal raportat în România. S-ar ajunge astfel ca firma să suporte și impozit străin, și impozit românesc. Codul fiscal permite evitarea acestei duble impuneri prin două procedee, a căror aplicare este dependentă de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statul de proveniență a veniturilor/profiturilor. Cele două procedee sunt:

- creditul fiscal extern, care constă în scăderea, din impozitul calculat în România, a impozitului plătit în străinătate, direct sau indirect, prin reținerea la sursă de către o altă persoană;
- scutirea de impozit în România, dacă prin convenția fiscală cu statul străin se poate aplica acest procedeu.

Creditul acordat pentru impozitele plătite unui stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotelor românești de impozit pe profit, la profitul impozabil obținut în statul străin, determinat în conformitate cu regulile românești. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin sau de către plătitorul de venit/agentul care reține la sursă impozitul, dacă autoritatea competentă a statului străin nu eliberează un astfel de document.

**Exemplu: a) Impozit pe profit plătit în străinătate.** Firma românească are un sediu permanent în Franța, prin intermediul căruia a realizat, în 2025, profituri fiscale de 150.000 lei, după ce, din veniturile impozabile (din care cifra de afaceri a fost de 5.000.000 euro), s-au scăzut cheltuielile deductibile în Franța. Pentru acest profit fiscal, sucursala franceză a firmei românești dovedește că a suportat și plătit în Franța un impozit de 39.750 euro, conform regulilor fiscale din Franța și în virtutea permisiunii acordate de convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Franța. Acest din urmă tratat stabilește (la art.



24, al. 1) că impozitul francez plătit de un rezident român asupra veniturilor impozabile în Franța va fi scăzut din impozitul român, datorat conform legii fiscale românești, iar suma scăzută nu poate depăși impozitul român datorat pentru aceste venituri. Deci, în relația cu Franța, aplicăm metoda creditului fiscal și, conform Codului fiscal românesc, confirmat de convenția de evitare a dublei impunerii, acest credit fiscal nu poate depăși suma care s-ar calcula în România pentru profitul respectiv, stabilit conform regulilor românești. Presupunem că profitul fiscal al sediului permanent din Franța, stabilit după regulile românești, este de 715.000 lei, căruia îi corespunde un impozit de  $16\% \times 715.000 = 114.400$  lei, față de impozitul francez de 39.750 euro, convertit în lei la suma de 200.400 lei<sup>233</sup>. La întocmirea declarației de impozit pe profit pe 2025 de către firma românească, se iau în considerare atât veniturile/cheltuielile și celelalte elemente realizate în România, cât și cele raportate în Franța, se va calcula un impozit pe profit total din care se va scădea drept credit fiscal  $\min(114.400 \text{ lei}; 200.400 \text{ lei}) = 114.400$  lei, adică impozitul suportat în Franța limitat la suma care s-ar fi calculat în România.

**b) Impozit pe venit reținut în străinătate.** Firma românească facturează sistematic redevențe unui client cu sediul în Lituania. Suma totală facturată în cursul perioadei este echivalentul în lei a 50.000 de euro). Pentru simplificare considerăm un curs mediu de 5,10 lei/euro și vom ignora diferențele de curs valutar. Pentru lămurirea regimului fiscal al veniturilor realizate în străinătate, consultăm convenția de evitare a dublei impunerii dintre România și Lituania<sup>234</sup>. Formularea din convenție este dificilă, așa încât o redăm ca atare: „redevențele provenind dintr-un stat contractant (Lituania – n.n.) și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant (România – n.n.) pot fi impuse în celălalt stat contractant (în România – n.n.). Totuși aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin (în Lituania – n.n.), potrivit legislației acestui stat, dar, dacă beneficiarul efectiv al redevențelor este rezident al celuilalt stat contractant (România – n.n.), impozitul astfel stabilit nu va depăși 10% (s.n.) din suma brută a redevențelor”. Astfel, clientul lituanian a reținut 10% impozit pe redevență și a plătit furnizorului român doar 90% din sumele facturate de acesta din urmă (presupunem că nu există o altfel de înțelegere între părți).

Propunerea de rezolvare pleacă de la o premisă simplistă, dar sugestivă, considerând că furnizorul român nu are alte venituri și cheltuieli, decât cele generate strict de redevențele facturate:

- facturarea:  $50.000 \times 5,10 = 255.000$  lei; din punct de vedere al TVA, locul impunerii este în Lituania, deci românul nu colectează taxă, operațiunea fiind neimpozabilă în România:

|      |     |         |         |
|------|-----|---------|---------|
| 4111 | 706 | 255.000 | 255.000 |
|------|-----|---------|---------|

- încasarea a 90% din sumă, restul fiind impozit reținut la sursă, trecut de furnizorul român în contul 635, cheltuiala fiind nedeductibilă :

|      |   |      |         |         |
|------|---|------|---------|---------|
| %    | = | 4111 | -       | 255.000 |
| 5124 |   |      | 229.500 |         |
| 635  |   |      | 25.500  |         |

<sup>233</sup> Am folosit cursul mediu anual publicat de BNR, conform cerinței din normele de aplicare a Codului fiscal.

<sup>234</sup> Lista convențiilor semnate de statul român este disponibilă pe site-ul ANAF. În cazul Lituaniei, link-ul este [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili\\_r/Conventii/Lituania.htm](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Conventii/Lituania.htm)



- completarea unei forme simplificate a declarației de impozit pe profit:

|                                         |         |
|-----------------------------------------|---------|
| 1. Venituri totale (doar 706)           | 255.000 |
| 2. Cheltuieli totale (doar 635)         | 25.500  |
| 3. Deduceri fiscale                     | 0       |
| 4. Venituri neimpozabile                | 0       |
| 5. Cheltuieli nedeductibile (635)       | 25.500  |
| 6. Rezultat (rd.1-rd.2-rd.3-rd.4+rd.5)  | 255.000 |
| 7. Impozit pe profit (16% x rd.6)       | 40.800  |
| 8. Credit fiscal extern                 | 25.500  |
| 9. Impoz.pe profit de plată (rd.7-rd.8) | 15.300  |

Mecanismul creditului fiscal permite, într-adevăr, evitarea impunerii duble a aceluiași venit, asigurând un fel de împărțire a impozitului între cele două state.

### 6.10.2. Scutiri de impozit pentru profitul investit

Stimularea investițiilor a reprezentat una din constantele programelor politice. Una din căile prin care s-a încercat și se încearcă realizarea acestui obiectiv este scutirea de impozit a profitului investit în anumite categorii de imobilizări, cu respectarea unor condiții de menținere în funcțiune a activelor respective. Chiar dacă este aproape imposibil de calculat cât din investițiile unei firme sunt finanțate din profit<sup>235</sup>, Codul fiscal simplifică serios și ne permite să ignorăm orice altă sursă de finanțare, considerând că, pentru calculul scutirii, investițiile sunt finanțate din profitul cumulat obținut până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor eligibil<sup>236</sup>.

Scutirea de impozit este valabilă pentru profitul considerat a fi fost investit în echipamente tehnologice, active utilizate în activitatea de producție și de procesare, activele reprezentând tehnologizare, calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, de control și de facturare, în programe informatice, precum și pentru dreptul de utilizare a programelor informatice, produse și/sau achiziționate, inclusiv în baza contractelor de leasing financiar, și puse în funcțiune, folosite în scopul desfășurării activității

<sup>235</sup> Profitul este un element de capital propriu (pasiv, în sens larg), în timp ce investiția este un activ imobilizat. Formularea *profit investit* amestecă un activ cu un pasiv, adică două elemente de neamestecat, din punct de vedere contabil. O justificare: în trimestrul 1, avem profit de 150.000 lei și investiție de 150.000 lei; propoziția *investiția a fost finanțată din profit* poate fi adevărată, la 31 martie. Dacă, până la finalul anului, firma ajunge cumulat, la o pierdere contabilă de 100.000 lei, la 31.12., propoziția de mai sus nu mai este adevărată. Pe de altă parte, sursele de finanțare a investițiilor pot fi numeroase: amortizarea cumulată, împrumuturi de la asociați/acționari, credite specifice, credite cu destinație generală, credite-furnizor etc. și este mereu dificil de spus ce contribuția are fiecare sursă la finanțarea profitului.

<sup>236</sup> Cea mai simplă manieră de stabilire a profitului contabil brut este aplicarea formulei următoare: sold final 121 + rulaj 691.



economice<sup>237</sup>. Scutirea se aplică doar pentru activele considerate noi, adică pentru cele care nu au mai fost folosite anterior datei achiziției.

Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, dacă se efectuează investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea. Dacă în trimestrul în care se pun în funcțiune activele în care se investește se înregistrează pierdere contabilă, iar în trimestrul următor sau la sfârșitul anului se înregistrează profit contabil, impozitul pe profit aferent profitului investit nu se recalculează.

Suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar. Dacă la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă, nu se efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit, iar contribuabilul nu repartizează la rezerve suma profitului investit. Firmele care constituie astfel de rezerve fiscale, începând cu anul fiscal 2026, nu se pot utiliza pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire sau pentru acoperirea pierderilor, o perioadă de 5 ani, începând cu anul următor constituirii rezervelor respective. În cazul în care această condiție nu este respectată, sumele respective se impozitează integral, ca elemente similare veniturilor, în perioada fiscală în care sunt utilizate. După perioada de 5 ani, în cazul rezervelor utilizate pentru distribuire, 50% din valoarea acestora se impozitează ca elemente similare veniturilor în perioada fiscală în care sunt utilizate. În cazul rezervelor utilizate, după perioada de 5 ani, pentru majorarea capitalului social și/sau pentru acoperirea pierderilor, valoarea acestora nu reprezintă elemente similare veniturilor și nu se impozitează. Aceste reguli se aplică și rezervelor din astfel de facilități fiscale existente în sold la 31 decembrie 2025. În situația în care rezervele fiscale respective sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal al lichidării.

Firmele beneficiare de scutirea de impozit pentru profitul investit au obligația de a păstra în entitate activele respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare economică, dar nu mai mult de 5 ani. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii, de la data aplicării facilității. În acest caz, contribuabilul are obligația depunerii declarației fiscale rectificative. Nu se recalculează impozit pentru activele încadrate în oricare

<sup>237</sup> Codul fiscal stabilește și subgrupele din HG 2139/2004 în care ar trebui să se încadreze imobilizările corporale pentru care se poate beneficia de scutire de, făcând trimitere și la un ordin al ministrului finanțelor care completează lista.



dintre următoarele situații: sunt transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare (fuziune, divizare, transfer de active); sunt înstrăinate în procedura de lichidare/faliment; sunt distruse, pierdute, furate sau defecte și înlocuite, dacă aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de contribuabil.

Firmele beneficiare ale acestei scutiri nu mai pot opta pentru metoda de amortizare accelerată/superaccelerată, pentru activele respective. Fac excepție de la această regulă, în 2026, echipamentele care se încadrează la grupa 2.1 din HG 2139/2004, în cazul cărora se poate aplica amortizarea accelerată.

**Exemplu<sup>238</sup>:** *Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit.* Societatea A achiziționează și pune în funcțiune în luna octombrie un echipament tehnologic în valoare de 170.000 lei. Profitul contabil brut aferent perioadei 1 ianuarie - 31 decembrie este de 800.000 lei. La sfârșitul anului societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de 910.000 lei. Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit aferent anului:  $16\% \times 910.000 = 145.600$  lei, din care presupunem că impozitul pe profit aferent trimestrului IV este 63.000 lei;

- se calculează impozitul pe profit aferent profitului investit: având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie - 31 decembrie în sumă de 800.000 lei acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:  $16\% \times 170.000 = 27.200$  lei;

- repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale:

- 1) determinarea sumei aferente rezervei legale, dacă contribuabilul are obligația constituirii acesteia potrivit legii. Presupunem, în acest caz, că firma are deja rezerva legală la nivelul a 20% din capitalul social;

- 2) tot profitul aferent scutirii (170.000 lei) se duce la alte rezerve din facilități fiscale:  $129 = 1068$ , consemnare efectuată în ultima zi a anului în care s-a obținut profitul investit și scutit de impozit.

Valoarea fiscală a echipamentului tehnologic este 170.000 lei (costul de achiziție) și se amortizează linear sau degresiv, fără să se poată opta pentru amortizarea fiscală accelerată.

### 6.10.3. Reduceri de impozit pentru capitaluri proprii pozitive

Multe întreprinderi mici au dificultăți în a-și procura resurse de finanțare de la bănci sau alte instituții financiare. În aceste condiții, asociații ori acționarii pun adeseori bani la dispoziția întreprinderilor, sub formă de împrumuturi și nu de puține ori soldul creditor al contului 455 este mai mare decât chiar capitalurile proprii. Având în vedere faptul că acest tip de creditare nu este interzis de lege, se poate demonstra că aceste credite pot fi mai ieftine pentru întreprindere decât sumele pe care acționarii sau asociații (persoane fizice) le-ar pune la dispoziția acesteia sub formă de capital social. Într-adevăr, dividendele nete se plătesc din profitul care a suportat impozit pe profit și

<sup>238</sup> Adaptat după normele de aplicare a Codului fiscal.



impozit pe dividende, în timp ce dobânda achitată acționarilor sau asociaților persoane fizice este deductibilă, cu condiția impozitării ei cu 10% prin reținere la sursă<sup>239</sup>. Această manieră de finanțare a firmelor – prin credite de la asociați/acționari – apare îndeosebi atunci când firmele raportează pierderi sistematice care, adeseori, duc la capitaluri proprii negative. Statistici ale unor instituții românești sugerează că peste 30% din firmele românești aveau capitaluri proprii negative în anii dinainte de pandemia de covid-19. Pentru a stimula reconstituirea capitalurilor proprii, prin aporturi sau din alte surse, autoritățile au instituit facilități fiscale în acest sens, valabile pentru perioada 2021-2025. Astfel, OUG 153/2020 stabilea că plătitorii de impozit pe profit, de impozit pe venit sau de impozit specific beneficiau de reduceri ale impozitului pe profit anual/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor/ impozitului specific unor activități, astfel:

- a) 2%, atunci când capitalul propriu contabil, prezentat în situațiile financiare anuale, în anul pentru care datorează impozitul, era pozitiv; pentru contribuabilii care, potrivit prevederilor legale, aveau obligația constituirii capitalului social, capitalul propriu contabil trebuia să îndeplinească concomitent și condiția de a fi la nivelul unei valori cel puțin egale cu  $\frac{1}{2}$  din capitalul social subscris;
- b) dacă aveau capitaluri proprii pozitive și înregistrau creștere anuală a capitalului propriu ajustat, față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent, reducerile aveau următoarele valori:

| <i>Procentul de reducere<br/>a impozitului</i> | <i>Intervalele de creștere anuală<br/>a capitalului propriu ajustat</i> |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 5%                                             | până la 5% inclusiv                                                     |
| 6%                                             | peste 5% și până la 10% inclusiv                                        |
| 7%                                             | peste 10% și până la 15% inclusiv                                       |
| 8%                                             | peste 15% și până la 20% inclusiv                                       |
| 9%                                             | peste 20% și până la 25% inclusiv                                       |
| 10%                                            | peste 25%                                                               |

A apărut noțiunea fiscală de **capitalul propriu ajustat (CPA)** care cuprindea: capital subscris vărsat, prime de capital, rezerva legală, statutară sau contractuală și alte rezerve constituite din profitul net ca urmare a deciziei acționarilor/asociaților sau potrivit prevederilor legale, rezultatul net reportat - sold creditor, reprezentând diferența pozitivă dintre soldurile creditoare și debitoare. Față de capitalurile proprii contabile, remarcăm absența din cele

<sup>239</sup> Cota de 10% este valabilă începând cu 1.01.2018, după ce a fost de 16% între 1.01.2006 și 31.12.2017. Înainte de 2006 (începând 1 iunie 2005), cota a fost tot de 10%, în timp ce, până la această dată, impozitul pe veniturile din dobânzi realizate de persoanele fizice se calcula prin aplicarea unei cote de 1%.

ajustate a rezervelor din reevaluare, a soldului net debitor al contului 117 și a rezultatului exercițiului (soldul contului 121).

Facilitățile se extindeau, ordonanța acordând o reducere suplimentară de 3% și în cazul în care capitalurile proprii ajustate ale firmelor creșteau în raport cu cele din anul 2020, astfel:

| Anul pentru care datorează impozitul | Procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| 2022                                 | 5%                                                        |
| 2023                                 | 10%                                                       |
| 2024                                 | 15%                                                       |
| 2025                                 | 20%                                                       |

**Exemplu:** Capitalurile proprii ale firmei, la 3 date de închidere, sunt:

| Contul/explicația                                              | Sold la<br>31.12.2020 | Sold la<br>31.12.2024 | Sold la<br>31.12.2025 |
|----------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1012                                                           | 1.000.000             | 2.000.000             | 2.000.000             |
| 1041                                                           | -                     | 4.000.000             | 4.000.000             |
| 105                                                            | 2.500.000             | 3.100.000             | 2.850.000             |
| 1061                                                           | 200.000               | 250.000               | 270.000               |
| 1068                                                           | 4.000.000             | 4.000.000             | 4.000.000             |
| 1171                                                           | -1.313.000            | -813.000              | -13.000               |
| 1173                                                           | 51.000                | 51.000                | 41.000                |
| 1174                                                           | -184.000              | -184.000              | -184.000              |
| 1175                                                           | 187.000               | 222.000               | 250.000               |
| 121                                                            | 500.000               | 850.000               | 315.000               |
| 129*                                                           | -                     | -50.000               | -20.000               |
| <b>Total</b>                                                   | <b>6.941.000</b>      | <b>13.426.000</b>     | <b>13.519.000</b>     |
| Pierdere fiscală de reportat din anii precedenți               | 615.000               | -                     | -                     |
| Rezultat fiscal anual, după reportarea pierderii               | 105.000               | 1.200.000             | 429.000               |
| Impozit pe profit datorat, înainte de facilitatea OUG 153/2020 | 16.800                | 192.000               | 68.640                |

\*Fiind cont de activ, 129 are sold debitor, care se scade la calculul totalului capitalurilor proprii. L-am pus cu minus în tabel, la fel ca soldurile debitoare ale conturilor 1171 și 1174, pentru a face calculele mai direct.

OUG 153/2020 a intrat în vigoare la 1.01.2021 și, în varianta disponibilă la data redactării acestui material, s-a aplicat până la 31.12.2025, inclusiv pentru închiderea lui 2025. Calculele pentru 2025 sunt:

- capitalurile proprii contabile pozitive ( $13.519.000 > 0$ ) și mai mari decât  $\frac{1}{2}$  din capitalul subscris vărsat, deci firma beneficiază de reducerea de  $2\% \times 68.640 = 1.373$  lei;
- pentru a verifica dacă firma se califică și pentru a doua reducere, este necesar să calculăm capitalurile proprii ajustate:

- la 31.12.2025: CPA = capitalul subscris vărsat (2.000.000) + primele de capital (4.000.000) + rezervele legale și alte rezerve (270.000 + 4.000.000) + rezultatul net reportat ( $-13.000 + 51.000 - 184.000 + 250.000$ ) = 10.374.000 lei; rezultatul



reportat net este pozitiv și se ia în considerare la calculul CPA: contul sintetic 117 are un sold creditor de 104.000 lei;

- la 31.12.2024: CPA = capitalul subscris vărsat (2.000.000) + primele de capital (4.000.000) + rezervele legale și alte rezerve (250.000 + 4.000.000) = 10.250.000 lei;
- CPA la 2025 > CPA la 2024 cu un procent de  $100 \times (10.374.000 - 10.250.000) / 10.250.000 = 1,21\%$ , ceea ce califică firma pentru reducerea minimă de 5% a impozitului pe 2025:  $5\% \times 68.640 = 3.432$  lei;

- în 2025 se poate beneficia și de a treia reducere (de 3%), comparând CPA la 2025 cu CPA la 2020; această creștere procentuală a CPA este de  $100 \times (10.374.000 - 5.200.000) / 5.200.000 = 99,50\%$ , mai mare decât creșterea minimă de 20% impusă de OUG 153/2020 pentru această a treia reducere;

- totalul reducerilor de impozit pe profit de care beneficiază firma în 2025 este de  $2\% + 5\% + 3\% = 10\%$ , sumă care, aplicată impozitului pe profit din 2025, conduce la o reducere în valoare de  $10\% \times 68.640 = 6.864$  lei.

#### 6.10.4. Alte scutiri și reduceri de impozit

Scutirea de impozit este valabilă și în cazul profitului investit în susținerea învățământului profesional-dual prin asigurarea pregătirii practice și a formării de calitate a elevilor.

În cazul firmelor care desfășoară **exclusiv** activitate de inovare, cercetare-dezvoltare (conform definițiilor din Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică), precum și activități conexe, intervine scutirea de impozit pe profit în primii 10 ani de activitate.

În perioada 2021-2023, sumele reprezentând costul caselor de marcat fiscale se puteau scădea direct din impozitul pe profit calculat, ca un fel de credit fiscal. Această facilitate nu mai este valabilă, începând cu 2024.

#### 6.11. Plata impozitului pe profit

Din punct de vedere al scadențelor și al modului de stabilire a impozitului de plată, Codul fiscal definește următoarele categorii de contribuabili:

- a) instituțiile de credit – persoane juridice române și sucursale ale unor persoane juridice străine – care aplică **sistemul plăților trimestriale anticipate**; pot apărea cinci plăți, în total: patru plăți trimestriale (pentru primele 3 trimestre, termenul este 25 din prima lună a trimestrului imediat următor, iar pentru trimestrul 4, termenul este 25 decembrie) plus regularizarea anuală;
- b) ceilalți contribuabili pot opta și ei pentru sistemul plăților anticipate<sup>240</sup>, dar pot, de asemenea, **plăti trimestrial impozitul la nivelul celui**

<sup>240</sup> Totuși, acești contribuabili nu pot aplica sistemul plăților anticipate dacă în anul precedent se încadrează în una dintre următoarele situații: a) au fost nou-înființați, cu excepția contribuabililor nou-înființați ca efect al unor operațiuni de reorganizare efectuate potrivit legii; b) au înregistrat pierdere fiscală sau nu au datorat impozit pe profit anual; c) s-au aflat în inactivitate temporară sau au declarat pe propria răspundere că nu desfășoară activități la sediul social/sediile secundare, situații înscrise, potrivit prevederilor legale, în registrul comerțului sau



- efectiv calculat** prin registrul de evidență fiscală. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, adică până la 25 iunie din anul următor<sup>241</sup> (trei plăți trimestriale plus regularizarea anuală);
- c) organizațiile nonprofit (dacă este cazul) nu fac plăți trimestriale, ci au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit, anual, până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul (o plată anuală);
  - d) contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și a plantelor tehnice, pomicultură și viticultură au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit anual, până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul (o plată anuală).

### 6.11.1. Plăți anticipate de impozit pe profit

Contribuabilii care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit anual, **cu plăți anticipate** efectuate trimestrial, determină aceste plăți anticipate trimestriale în sumă de o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent<sup>242</sup>, actualizat cu indicele prețurilor de consum<sup>243</sup>, estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata, cu excepția plății anticipate pentru trimestrului IV, declarată și plătită până la data de 25 decembrie sau până la data de 25 a ultimei luni din anul fiscal modificat.

în registrul ținut de instanțele judecătorești competente, după caz; d) au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

<sup>241</sup> Termenul a fost de 25 martie din anul următor; prin OUG 153/2020, s-a stabilit că, pentru exercițiile 2021-2025, scadența devine 25 iunie și OG 8/2026 generalizează această dată de 25 iunie (sau data de 25 a celei de-a șasea luni din anul fiscal următor).

<sup>242</sup> Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate trimestriale, este impozitul pe profit anual, conform declarației privind impozitul pe profit. În aceste condiții, apare o problemă de sincronizare: la data primei plăți anticipate (25 aprilie), este posibil să nu se fi depus declarația de impozit pe anul precedent (cu termen 25 iunie), așa încât nu se poate stabili cât reprezintă  $\frac{1}{4}$  din impozitul aferent anului precedent. În acest caz, plata anticipată pentru trimestrul I al fiecărui an fiscal/an fiscal modificat se calculează prin aplicarea cotei de impozit asupra profitului contabil al perioadei pentru care se efectuează plata anticipată.

<sup>243</sup> Evoluția acestui indice cu care s-au actualizat plățile anticipate a fost: 106,5% pentru 2026 (OMFP 117/2026), 104,4% pentru 2025 (MFP 151/2025), 106% pentru 2024 (OMFP 475/2024), 109,6% pentru 2023 (OMFP 626/2023), 106,5% în 2022 (OMFP 162/2022); 102,4% în 2021 (OMFP 267/2021); 103,1% în 2020 (OMFP 1615/2020); 102,8% în 2019 (OMFP 1754/2019); 103,1% în 2018 (OMFP 1453/2018); 101,4% în 2017 (OMFP 240/2017); 100,5% în 2016 (OMFP 236/2016); 102,2% în 2015 (OMFP 83/2015); 102,4% în 2014 (OMFP 256/2014); 104,3% în 2013 (OMFP 224/2013); 103,5% în 2012 (OMFP 225/2012); 103,2% în 2011 (OMFP 55/2011); 103,5% în 2010 (OMFP 200/2010); 105% în 2009 (OMFP 297/2009); 103,8% în 2008 (OMFP 227/2008) și 104,5% în 2007 (OMFP 78/2007).



În cazul contribuabililor care aplică sistemul plăților anticipate și care, în anul precedent, au beneficiat de scutiri de la plata impozitului pe profit, iar în anul pentru care se calculează și se efectuează plățile anticipate nu mai beneficiază de facilitățile fiscale respective, impozitul pe profit pentru anul =precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate, este impozitul pe profit determinat conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul precedent, luându-se în calcul și impozitul pe profit scutit.

**Exemplu:** Firma a optat pentru mecanismul plăților anticipate de impozit pe profit, iar anul fiscal coincide cu anul calendaristic. În trimestrul 1 din 2026, profitul contabil brut este de 2.900.000 lei. Asta înseamnă că prima plată anticipată pe 2026 este de  $16\% \times 2.900.000 = 464.000$  lei. După finalizarea închiderii lui 2025, impozitul pe profit de plată din declarația 101 a fost de 1.872.000 lei, iar soldul lui 4411 la 31 decembrie 2025 s-a ridicat la 116.350 lei, egal cu suma de regularizat pe 2025, până la 25 iunie 2026. Știind că, în 2026, indicele prețurilor de consum folosit pentru elaborarea bugetului anual este de 106,5%, calculăm nivelul celorlalte trei plăți anticipate de efectuat în 2026, până la scadențele 25 iunie, 25 octombrie și 25 decembrie:  $(1.872.000 \times 1,065)/4 = 1.993.680/4 = 498.420$  lei. Contabilizarea se poate prezenta astfel:

- la 31 martie, suma calculată pentru trimestrul 1:

|     |   |      |         |  |         |
|-----|---|------|---------|--|---------|
| 691 | = | 4411 | 464.000 |  | 464.000 |
|-----|---|------|---------|--|---------|

- până pe 25 aprilie:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 4411 | = | 5121 | 464.000 |  | 464.000 |
|------|---|------|---------|--|---------|

- (până) pe 25 iunie 2026, plata impozitului pe anul precedent (2025):

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 4411 | = | 5121 | 116.350 |  | 116.350 |
|------|---|------|---------|--|---------|

- la 30 iunie și la 30 septembrie:

|     |   |      |         |  |         |
|-----|---|------|---------|--|---------|
| 691 | = | 4411 | 498.420 |  | 498.420 |
|-----|---|------|---------|--|---------|

- până pe 25 iulie, 25 octombrie și 25 decembrie:

|      |   |      |         |  |         |
|------|---|------|---------|--|---------|
| 4411 | = | 5121 | 498.420 |  | 498.420 |
|------|---|------|---------|--|---------|

La 31 decembrie 2026, înainte de regularizarea anuală, soldul creditor al lui 4411 este  $116.350 + 464.000 + 2 \times 498.420 - 4464.000 - 116.350 - 3 \times 499.420 = -498.420$  lei; presupunem că impozitul stabilit prin declarația 101 pentru exercițiul 2026 este de 1.800.000 lei. Suma de contabilizat pe cheltuieli la 31 decembrie 2026 este egală cu 1.800.000 minus ceea ce s-a trecut deja pe cheltuieli în 691 în 2026, adică  $1.800.000 - (464.000 + 2 \times 498.420) = 339.160$  lei:

|     |   |      |         |  |         |
|-----|---|------|---------|--|---------|
| 691 | = | 4411 | 339.160 |  | 339.160 |
|-----|---|------|---------|--|---------|

După această înregistrare de la închidere, soldul creditor al lui 4411 ajunge la  $-498.420 + 339.160 = -159.160$  lei, sumă care va reprezenta sold inițial la 2027. La regularizarea impozitului pe 2026 (adică la scadența din 25 iunie 2027), nu se va plăti nimic, deoarece soldul lui 4411 este creditor cu minus.

### 6.11.2. Plăți trimestriale efective de impozit pe profit

Firmele care nu optează sau care nu sunt obligate să aplice sistemul plăților anticipate calculează impozitul pe profit pe baza datelor din contabilitate și din registrul de evidență fiscală. Astfel, pentru fiecare din primele trei trimestre, se aplică sistematic formula de calcul a rezultatului fiscal, luându-se în considerare sumele asimilate cheltuielilor, sumele asimilate veniturilor, cheltuielile nedeductibile, veniturile neimpozabile și alte deduceri fiscale. Dacă rezultatul fiscal astfel calculat trimestrial este pozitiv, se stabilește nivelul efectiv al impozitului cumulat la sfârșitul fiecărui trimestru, adică impozitul care ține cont de veniturile și cheltuielile cumulate de la începutul anului până la sfârșitul perioadei de calcul. Din acest impozit cumulat se scade impozitul cumulat la sfârșitul trimestrului precedent și ceea ce rezultă reprezintă suma de înregistrat în creditul contului 4411. După această înregistrare, dacă 4411 are sold creditor, suma respectivă trebuie plătită la buget în termenul stabilit de lege. La sfârșitul fiecărui trimestru, se completează, dacă este cazul, partea privind impozitul pe profit din declarația cod 100 *Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat*. La sfârșitul anului se întocmește declarația de impozit pe profit (cod 101), ocazie cu care se efectuează regularizarea acestuia (până pe 25 martie din anul următor).

**Exemplu:** La sfârșitul anului fiscal precedent (care coincide cu anul civil), contul 4411 are un sold creditor egal cu 15.000 lei, devenit sold inițial pentru exercițiul curent. În anul fiscal curent, firma realizează următoarele venituri și cheltuieli, conform evidenței contabile și a evidenței fiscale:

| Trím. | Venituri<br>totale<br>cumulate <sup>244</sup> | Cheltuieli<br>totale<br>cumulate<br>(fără 691) | Deduceri<br>fiscale<br>cumulate | Venituri<br>neimpozabile<br>cumulate | Cheltuieli<br>nedeductibile<br>cumulate<br>(fără 691) |
|-------|-----------------------------------------------|------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| 1     | 2.500.000                                     | 2.100.000                                      | 255.000                         | 0                                    | 396.500                                               |
| 2     | 6.000.000                                     | 5.750.000                                      | 701.000                         | 150.000                              | 1.500.000                                             |
| 3     | 10.000.000                                    | 9.900.000                                      | 1.300.000                       | 850.000                              | 1.700.000                                             |
| 4     | 15.800.000                                    | 14.600.000                                     | 1.500.000                       | 999.000                              | 2.900.000                                             |

Înainte de a trece la calculele și înregistrările aferente exercițiului curent, putem presupune că firma a finalizat închiderea pe anul precedent până pe 15 martie și a depus declarația de impozit pe profit pe 28 martie (mult mai devreme decât termenul legal de 25 iunie), făcând și plata aferentă:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 4411 | = | 5121 | 15.000 |  | 15.000 |
|------|---|------|--------|--|--------|

După această înregistrare, contul 4411 are sold zero.

<sup>244</sup> Reamintim că, prin cumulat, înțelegem venituri/cheltuieli de la începutul anului până la sfârșitul trimestrului de referință. Astfel, de exemplu, veniturile cumulate la trimestrul 3 reprezintă venituri pe perioada 1 ianuarie – 30 septembrie.



Pentru calculul și înregistrarea impozitului pe profit, avem de făcut calcule la fiecare trimestru.

Pentru **trimestrul 1**,  $R_f = V_t - Ch.t - D_f - V_n + Ch.n = 2.500.000 - 2.100.000 - 255.000 - 0 + 396.500 = 541.500$  lei. Acestui rezultat fiscal îi corespunde un impozit cumulat la trimestrul 1 de  $16\% \times 541.500 = 86.640$  lei, contabilizat la 31 martie:

|     |   |      |        |  |        |
|-----|---|------|--------|--|--------|
| 691 | = | 4411 | 86.640 |  | 86.640 |
|-----|---|------|--------|--|--------|

Astfel, la sfârșitul trimestrului 1 (în balanța de la 31 martie), contul 4411 va ajunge la un sold creditor de 86.640 lei (ne reamintim că, pe 28 martie, l-am închis).

În aprilie (până pe 25), se face plata impozitului aferent trimestrului 1 din exercițiul curent, închizându-l din nou pe 4411:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 4411 | = | 5121 | 86.640 |  | 86.640 |
|------|---|------|--------|--|--------|

Pentru **trimestrul 2**,  $R_f$  cumulat =  $6.000.000 - 5.750.000 - 701.000 - 150.000 + 1.500.000 = 899.000$  lei, pe baza căruia calculăm un impozit cumulat de  $16\% \times 899.000 = 143.840$  lei. Impozitul de înregistrat este egal cu impozitul cumulat la sfârșitul trimestrului curent minus impozitul cumulat la sfârșitul trimestrului precedent =  $143.840 - 86.640 = 57.200$  lei, înregistrați în contabilitate la 30 iunie:

|     |   |      |        |  |        |
|-----|---|------|--------|--|--------|
| 691 | = | 4411 | 57.200 |  | 57.200 |
|-----|---|------|--------|--|--------|

După această înregistrare, soldul creditor al lui 4411 ajunge la 57.200 lei (în balanța pe iunie).

În iulie (până pe 25), se face plata impozitului aferent trimestrului 2 din exercițiul curent, astfel încât, la sfârșitul lui iulie 4411 ajunge din nou la sold zero:

|      |   |      |        |  |        |
|------|---|------|--------|--|--------|
| 4411 | = | 5121 | 57.200 |  | 57.200 |
|------|---|------|--------|--|--------|

Pentru **trimestrul 3**,  $R_f$  cumulat =  $10.000.000 - 9.900.000 - 1.300.000 - 850.000 + 1.700.000 = -350.000$  lei. Rezultatul fiscal cumulat este negativ (pierdere fiscală), deci impozitul cumulat este zero (nu calculăm impozit pe pierdere, neavând obligații de impozit minim). Algoritmul pentru stabilirea impozitului de înregistrat este același = impozitul cumulat la sfârșitul trimestrului curent minus impozitul cumulat la sfârșitul trimestrului precedent =  $0 - 143.840 = -143.840$  lei, sumă înregistrată la 30 septembrie:

|     |   |      |          |  |          |
|-----|---|------|----------|--|----------|
| 691 | = | 4411 | -143.840 |  | -143.840 |
|-----|---|------|----------|--|----------|

După această înregistrare, în balanța pe septembrie, contul 4411 apare cu un sold creditor negativ (putem să-l ducem în debit, cu plus), deci firma nu are nimic de plătit în octombrie.

Pentru **trimestrul 4**,  $R_f$  cumulat =  $15.800.000 - 14.600.000 - 1.500.000 - 999.000 + 2.900.000 = 1.601.000$  lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit cumulat de  $16\% \times 1.601.000 = 256.160$  lei. Impozitul de înregistrat = impozitul cumulat la sfârșitul trimestrului curent minus impozitul cumulat la sfârșitul trimestrului precedent =  $256.160 - 0 = 256.160$  lei, pus în articol contabil la 31 decembrie:

|     |   |      |         |  |         |
|-----|---|------|---------|--|---------|
| 691 | = | 4411 | 256.160 |  | 256.160 |
|-----|---|------|---------|--|---------|

După toate aceste înregistrări, contul 4411 va avea, în balanța pe decembrie, un sold creditor de  $-143.840 + 256.160 = 112.320$  lei. Această sumă va deveni sold inițial pentru exercițiul următor și, în mod normal, se va achita la buget până pe 25 iunie al anului următor.



## 6.12. Consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit

Consolidarea, în sensul de întocmire de raportări pentru un grup de firme – fiecare cu personalitatea ei juridică distinctă – reprezintă o tehnică aplicată în contabilitate, dar și în fiscalitate, atât din punct de vedere al impozitului pe profit, cât și al TVA (vezi, mai sus, secțiunea 4.5.).

### 6.12.1. Foarte pe scurt, despre consolidarea contabilă

Normele contabile stabilesc reguli de recunoaștere a grupurilor de entități care au obligația de a întocmi și prezenta situații financiare consolidate. Astfel, din punct de vedere contabil, grupul este un ansamblu de întreprinderi dintre care una le controlează sau le influențează semnificativ pe celelalte. Controlul este presupus, de regulă, de deținerea a 50% sau mai mult din drepturile de vot, în timp de influența semnificativă este prezumată a apărea la deținerea unui procent între 20% și 50% din drepturile de vot ale unei alte firme. Un grup este obligat să consolideze dacă depășește dimensiunile stabilite de OMFP 1802/2014 pentru două din următoarele trei criterii, timp de două exerciții succesive: total active 125.000.000 lei, cifra de afaceri netă 250.000.000 lei și număr mediu de salariați 250. Consolidarea contabilă presupune parcurgerea unor faze de omogenizări, ajustări, eliminări ale elementelor din situațiile financiare individuale, astfel încât să se raporteze active, pasive, venituri și cheltuieli consolidate (ale grupului) care să arate ca și cum acesta ar fi o entitate unică.

### 6.12.2. Reguli privind consolidarea în cazul impozitului pe profit

Din punct de vedere al impozitului pe profit, până la 31.12.2020, plata impozitului era datorată de fiecare persoană juridică în parte, indiferent dacă era sau nu componentă a unui grup. Această regulă conducea la o deconectare totală a calculului impozitului pe profit de realitatea grupului de entități.

Începând cu 1.01.2021, Codul fiscal este completat (prin legea 296/2020) și se introduce posibilitatea unei consolidări fiscale, adică a stabilirii unei datorii de impozit pe profit unice la nivelul grupului de entități. Definiția grupului fiscal este diferită de cea contabilă, în sensul că se recunosc și unele grupuri personale și se aplică praguri de deținere mai mari decât la grupurile contabile. Pragul luat în considerare pentru a se constitui un grup fiscal în domeniul impozitului pe profit este deținerea a minimum 75% (de cel puțin un an), fără să fie impusă neapărat existența unei relații de control între firmele componente ale grupului<sup>245</sup>.

<sup>245</sup> Astfel, două sau mai multe filiale pot decide să formeze un astfel de grup fiscal, fără să implice societatea mamă; este posibil; de asemenea, ca două sau mai multe firme controlate de o persoană fizică să decidă să formeze grupul. Și aici, găsim diferențe majore între definiția și criteriile contabile și cele fiscale.



Formulările explicite din Codul fiscal desemnează grupul fiscal ca fiind format din cel puțin două din entitățile enumerate mai jos:

- a) o persoană juridică română/persoană juridică cu sediul social în România înființată potrivit legislației europene și una sau mai multe persoane juridice române/persoane juridice cu sediul social în România înființate potrivit legislației europene la care prima deține, în mod direct sau indirect, cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot al acestora;
- b) cel puțin două persoane juridice române la care o persoană fizică română deține, în mod direct sau indirect, cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot – aici este vorba despre un grup personal, nerecunoscut (încă) de normele contabile;
- c) cel puțin două persoane juridice române deținute, în mod direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, de o persoană juridică/fizică, rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sau într-un stat cu care s-a încheiat un acord privind schimbul de informații;
- d) cel puțin o persoană juridică română deținută, în mod direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sau într-un stat cu care s-a încheiat un acord privind schimbul de informații și sediul permanent/sediul permanent desemnat din România al acestei persoane juridice străine.

Determinarea rezultatului fiscal consolidat al grupului fiscal, depunerea declarației de impozit pe profit și efectuarea plății impozitului pe profit în numele grupului se realizează de către o persoană juridică română responsabilă, membră a grupului fiscal respectiv.

Aplicarea sistemului de consolidare fiscală este opțională, iar perioada valabilității opțiunii este de 5 ani fiscali. La data depunerii cererii de constituire a grupului fiscal, este necesar să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții, care trebuie menținute pe toată durata de consolidare fiscală:

- a) condiția de deținere a cel puțin 75% din drepturile de vot trebuie să fie îndeplinită pentru o perioadă neîntreruptă de un an, anterioară începerii perioadei de consolidare fiscală;
- b) toți membrii grupului fiscal să fie plătitori de impozit pe profit și să aplice același sistem de plată a impozitului pe profit (adică fie toți fac plăți anticipate, fie toți fac plăți trimestriale efective);
- c) toți membrii grupului fiscal să aibă același an fiscal;
- d) un membru al grupului fiscal nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal în domeniul impozitului pe profit;



- e) nu sunt în situația de a aplica cota de 5% din veniturile obținute din activitățile de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor și cazinourilor;
- f) nu se află în dizolvare/lichidare, potrivit legii.

Dacă o entitate îndeplinește condițiile pentru a face parte dintr-un grup fiscal, aceasta poate intra ca membru al unui grup fiscal începând cu anul fiscal următor îndeplinirii condițiilor. Dacă o entitate nu mai îndeplinește condițiile de apartenență la grupul fiscal, aceasta iese din grupul fiscal și nu mai aplică sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit începând cu trimestrul următor celui în care condițiile nu mai sunt îndeplinite. În cazul operațiunilor de reorganizare, ieșirea/intrarea membrilor din/în grupul fiscal se efectuează în cursul anului fiscal.

Fiecare membru al grupului fiscal determină rezultatul fiscal în mod individual potrivit regulilor generale stabilite de Codul fiscal. Rezultatul fiscal consolidat al grupului fiscal se determină prin însumarea algebrică a rezultatelor fiscale determinate în mod individual de fiecare membru al grupului fiscal. Impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de impozitare asupra rezultatului fiscal consolidat pozitiv al grupului.

Rezultatul fiscal consolidat al grupului fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal. La calculul impozitului pe profit datorat de grupul fiscal se vor avea în vedere sumele reprezentând creditul fiscal, impozitul pe profit scutit, scutiri și reduceri de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare, sumele reprezentând cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și alte sume care se scad din impozitul pe profit, determinate de fiecare membru și comunicate persoanei juridice responsabile. Aceste sume se scad în limita impozitului pe profit datorat de grupul fiscal.

Pentru aplicarea prevederilor privind scutirea de impozit pentru profitul investit, la nivelul persoanei juridice responsabile și al membrilor grupului fiscal se au în vedere și următoarele reguli:

- a) persoana juridică responsabilă efectuează scăderea sumei aferente impozitului pe profit scutit din impozitul pe profit datorat de grupul fiscal și comunică fiecărui membru care a transmis astfel de sume partea ce îi revine acestuia din suma scăzută la nivelul grupului fiscal;
- b) partea comunicată fiecărui membru se determină înmulțind suma scăzută la nivelul grupului fiscal cu raportul dintre sumele transmise de fiecare membru și totalul sumelor primite de persoana responsabilă de la membrii grupului fiscal;
- c) suma repartizată de către membrul grupului fiscal pentru constituirea rezervei din facilități fiscale este cea comunicată de persoana juridică responsabilă.



În scopul determinării rezultatului fiscal consolidat al grupului fiscal, persoana juridică responsabilă este obligată să evidențieze în registrul de evidență fiscală rezultatele fiscale individuale determinate de fiecare membru, precum și sumele care se scad din impozitul pe profit datorat de grup, inclusiv cele ale persoanei juridice responsabile.

Pierderile fiscale înregistrate de un membru al grupului înainte de aplicarea sistemului de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit se recuperează de către membrul respectiv, numai din profiturile impozabile ale acestuia. Pierderile fiscale înregistrate de un membru al grupului în perioada aplicării sistemului de consolidare fiscală se recuperează din rezultatul fiscal consolidat al grupului. În perioada aplicării sistemului de consolidare fiscală, rezultatul fiscal consolidat negativ înregistrat de grupul fiscal se recuperează în procent de 70% din rezultatul fiscal consolidat pozitiv al acestuia. Recuperarea rezultatelor fiscale consolidate negative se efectuează în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Persoana juridică responsabilă este obligată să depună o declarație anuală consolidată privind impozitul pe profit în care raportează rezultatele întregului grup fiscal și este responsabilă pentru plata impozitului pe profit calculat pentru întregul grup fiscal. Declarația anuală privind impozitul pe profit se depune la organul fiscal competent, împreună cu declarația anuală privind impozitul pe profit a fiecărui membru, până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor/până la data de 25 a celei de-a șasea luni inclusiv, de la închiderea anului fiscal modificat.

**Exemplu:** Grupul fiscal, la impozitul pe profit, este format din 3 entități, dintre care **Firma 1** este persoană juridică responsabilă. În primul an de funcționare a grupului fiscal, cele trei componente raportează următoarele date privind impozitul pe profit:

| <i>Elementul</i>                                                                                                            | <i>Firma 1</i> | <i>Firma 2</i> | <i>Firma 3</i> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| 1. Pierdere fiscală reportată din perioada dinainte de crearea grupului fiscal                                              | -              | -              | 150.000        |
| 2. Rezultat fiscal în anul 1 de funcționare a grupului fiscal                                                               | 950.000        | -310.000       | 289.000        |
| 3. Impozit înainte de reduceri/scutiri*: 16% x (rd.2-rd.1), dacă rezultatul este pozitiv                                    | 152.000        | -              | 22.240         |
| 4. Scutire de impozit pe profit pentru investiții                                                                           | 48.000         | -              | 14.400         |
| 5. Sponsorizare recunoscută fiscal:<br>min(cheltuiala cu sponsorizarea; 0,75% x Cifra de afaceri, 20% x Impozitul calculat) | 20.000         | -              | 1.500          |
| 6. Reducerea impozitului pentru capitaluri proprii pozitive                                                                 | 8.400          | -              | 690            |
| 7. Impozit pe profit anual: rd.3-rd.4-rd.5-rd.6                                                                             | 75.600         | -              | 5.650          |

\*Impozitul anual individual este calculat de fiecare componentă a grupului fiscal doar în scop informativ, pentru stabilirea scutirilor și a deducerilor.

Dacă cele trei firme nu ar aparține unui grup fiscal, atunci impozitul pe profit total achitat de ele ar ajunge la  $75.600 + 0 + 5.650 = 81.250$  lei.

Firma 3 are o pierdere fiscală provenită din perioada dinainte de funcționarea grupului fiscal și această pierdere nu poate fi compensată decât cu profitul fiscal al Firmei 3, fără a putea intra în mecanismul de compensare specific grupului. Pentru că pierderea aceasta este mai mică decât  $70\% \times 289.000$  lei, rezultatul fiscal transmis de Firma 3 către grup este  $289.000 - 150.000 = 139.000$  lei. Pentru stabilirea impozitului datorat de grupul fiscal și calculat de persoana responsabilă (Firma 1), regrupăm datele în tabelul următor:

| Elementul                                                                                                                                         | Firma<br>1 | Firma<br>2 | Firma<br>3 | Cumulat<br>pentru<br>grupul<br>fiscal |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|---------------------------------------|
| 1. Rezultat fiscal în anul 1 transmis grupului                                                                                                    | 950.000    | -310.000   | 139.000    | 779.000                               |
| 2. Impozit pe profit al grupului fiscal înainte de reduceri/scutiri ( $16\% \times 779.000$ )                                                     | -          | -          | -          | 124.640                               |
| 3. Scutire de impozit pe profit pentru investiții                                                                                                 | 48.000     | -          | 14.400     | 62.400                                |
| 4. Sponsorizare recunoscută fiscal:<br>min(cheltuiala cu sponsorizarea;<br>$0,75\% \times$ Cifra de afaceri, $20\% \times$<br>Impozitul calculat) | 20.000     | -          | 1.500      | 21.500                                |
| 5. Reducerea impozitului pentru capitaluri proprii pozitive                                                                                       | 8.400      | -          | 690        | 9.090                                 |
| 6. Impozit pe profit anual al grupului fiscal: rd.2-rd.3-rd.4-rd.5                                                                                | -          | -          | -          | 31.650                                |

După aplicarea regulilor privind grupul fiscal – mai precis, a compensării rezultatelor fiscale individuale – impozitul de plată pentru ansamblul celor trei firme, raportat de persoana responsabilă Firma 1, este de doar 31.650 lei, față de suma impozitelor individuale, calculată mai sus, care ajungea la 81.250 lei.

Chiar dacă rezultatul fiscal al grupului a fost diminuat cu pierderea fiscală transmisă de Firma 2, impozitul rezultat a fost suficient cât să permită acoperirea scutirilor, creditului fiscal și reducerilor transmise de componentele individuale. Astfel, în cazul scutirii pentru profitul investit, Firma 1 și Firma 3 vor înregistra, la sfârșitul exercițiului 1, rezerva din facilitatea fiscală ( $129 = 1068.IPS$ ) la exact sumele pe care le-au calculat în contabilitatea individuală, adică 48.000 lei, respectiv 14.400 lei.

Este posibil ca pierderea fiscală transmisă de una sau mai multe componente ale grupului fiscal să fie atât de mare, încât impozitul calculat la nivelul grupului să nu fie suficient pentru acoperirea scutirilor/creditului fiscal/reducerilor. În acest caz, scutirea/reducerea pe care firmele individuale o pot trece la rezerve din facilități fiscale se recalculează în funcție de scutirea/reducerea acceptată la nivelul grupului fiscal, aplicându-se regula de trei simplă.

În continuarea exemplului nostru, ne imaginăm că, în al doilea an de funcționare a grupului fiscal, cele trei componente (Firma 1, Firma 2 și Firma 3) prezintă următoarele date individuale:



## Costel ISTRATE

| <i>Elementul</i>                                                                                                            | <i>Firma 1</i> | <i>Firma 2</i> | <i>Firma 3</i> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| 1. Pierdere fiscală reportată din perioada dinainte de crearea grupului fiscal                                              | -              | -              | -              |
| 2. Pierdere fiscală reportată, apărută în perioada de existență a grupului fiscal (în anul 1)                               | -              | 310.000        | -              |
| 3. Rezultat fiscal în anul 2 de funcționare a grupului fiscal                                                               | 699.000        | -735.000       | 428.000        |
| 4. Impozit înainte de reduceri/scutiri*: 16% x (rd.3-rd.2), dacă rezultatul este pozitiv                                    | 111.840        | -              | 68.480         |
| 5. Scutire de impozit pe profit pentru investiții                                                                           | 40.000         | -              | 25.000         |
| 6. Sponsorizare recunoscută fiscal:<br>min(cheltuiala cu sponsorizarea; 0,75% x Cifra de afaceri, 20% x Impozitul calculat) | 11.000         | -              | 8.500          |
| 7. Reducerea impozitului pentru capitaluri proprii pozitive                                                                 | 6.085          | -              | 3.848          |
| 8. Impozit pe profit anual: rd.4-rd.5-rd.6-rd.7                                                                             | 54.755         | -              | 31.132         |

\*Calcul de pe acest rând sunt doar informative.

Dacă cele trei firme nu ar aparține unui grup fiscal, atunci impozitul pe profit total datorat de ele ar ajunge la  $54.600 + 0 + 31.132 = 85.887$  lei.

Rezultatul fiscal al grupului este format din suma rezultatelor fiscale ale componentelor, având în vedere și faptul că Firma 2 reportează pierderea din anul precedent, deoarece a fost obținută în perioada de existență a grupului fiscal:  $699.000 - (735.000 + 310.000) + 428.000 = 699.000 - 1.045.000 + 428.000 = 82.000$  lei. Impozitul aferent acestui rezultat este de  $16\% \times 82.000 = 13.120$  lei, mai mic decât scutirile pentru investiții cumulate ale Firmei 1 și ale Firmei 3 ( $40.000 + 25.000 = 65.000$  lei). Codul fiscal spune că scutirile/creditul fiscal/reducerile se acordă în limita impozitului pe profit datorat de grupul fiscal, deci persoana responsabilă (Firma 1) nu poate trece în declarația consolidată de impozit pe profit scutiri/reduceri mai mari de 13.120 lei. Pentru ca Firma 1 și Firma 3 să repartizeze la rezerve din facilități fiscale scutirile de impozit, este necesară recalcularea acestora, astfel:

- scutiri pentru investiții calculate (informativ) de firmele individuale:  $40.000 + 0 + 25.000 = 65.000$  lei;
- scutire pentru investiții acceptabilă la nivelul grupului: 13.120 lei;
- ponderea scutirii consolidate în scutirile cumulate:  $13.120 / 65.000 = 0,20185$ ;
- scutire consolidată retransmisă componentelor:
  - pentru Firma 1:  $40.000 \times 0,20185 = 8.074$  lei (129=1068, la 31 decembrie);
  - pentru firma 3:  $25.000 \times 0,20185 = 5.046$  lei (129=1068, la 31 decembrie).

După ce s-a scăzut scutirea de impozit, nu mai rămâne nimic pentru a acoperi sponsorizările și nici scutirea pentru capitaluri proprii pozitive. Calculule consolidate se pot prezenta astfel:

| Elementul                                                                                                                | Firma<br>1 | Firma<br>2 | Firma<br>3 | Cumulat<br>pentru<br>grupul<br>fiscal |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|---------------------------------------|
| 1. Rezultat fiscal în anul 2 transmis grupului, inclusiv pierderea fiscală reportată din anul 1                          | 699.000    | -1.045.000 | 428.000    | 82.000                                |
| 2. Impozit pe profit al grupului fiscal înainte de reduceri/ scutiri (16% x 779.000)                                     | -          | -          | -          | 13.120                                |
| 3. Scutire de impozit pe profit pentru investiții                                                                        | 48.000     | -          | 14.400     | 13.120                                |
| 4. Sponsorizare recunoscută fiscal: min(cheltuiala cu sponsorizarea; 0,75% x Cifra de afaceri, 20% x Impozitul calculat) | 11.000     | -          | 8.500      | -                                     |
| 5. Reducerea impozitului pentru capitaluri proprii pozitive                                                              | 6.085      | -          | 3.848      | -                                     |
| 6. Impozit pe profit anual al grupului fiscal: rd.2-rd.3-rd.4-rd.5                                                       | -          | -          | -          | -                                     |

În ciuda imposibilității scăderii unor scutiri/credite fiscale/reduceri, impozitul consolidat este zero, oricum mai mic decât suma impozitelor individuale.

Regulile și exemplul prezentate mai sus, cu privire la consolidarea fiscală, nu trebuie să ignore faptul că firmele componente fac parte dintr-un grup și este foarte probabil ca între ele să fi avut loc tranzacții comerciale, financiare sau de altă natură. Știm că autoritățile fiscale consideră tranzacțiile intra-grup ca fiind suspecte, așa încât fiecare membru al grupului fiscal are obligația să întocmească dosarul prețurilor de transfer, atât pentru tranzacțiile cu celelalte componente ale grupului fiscal, cât și cu persoanele afiliate care nu aparțin grupului fiscal. Apare, în acest sens, o particularitate: dosarele prețurilor de transfer sunt prezentate autorităților de persoana juridică responsabilă și nu individual, de către fiecare componentă a grupului fiscal.

Declarația consolidată privind impozitul pe profit determinat de grupul fiscal este reglementată de ordinul președintelui ANAF nr. 206/2025.

Dacă cifra de afaceri cumulată a componentelor grupului fiscal (obținută prin însumarea cifrei de afaceri raportate de membri) depășește 50.000.000 euro, atunci, grupul are obligația de a suporta impozitul minim pe cifra de afaceri. În acest scop, fiecare membru al grupului fiscal calculează, trimestrial/anual, după caz, impozitul minim pe cifra de afaceri și îl comunică persoanei responsabile. Aceasta din urmă compară impozitul pe profit trimestrial/anual determinat la nivelul grupului, respectiv plățile anticipate,



după caz, cu valoarea însumată a impozitelor minime pe cifra de afaceri transmise de membrii grupului fiscal, urmând să aplice prevederile specifice impozitului minim. În cazul în care rezultatul fiscal al grupului este pierdere fiscală, impozitul grupului se datorează la nivelul valorii însumate a impozitelor minime pe cifra de afaceri transmise de membrii grupului.

### 6.13. Regimul special pentru baruri/cluburi de noapte, cazinouri și discoteci

Pentru activitățile de acest tip, cota de impozit este tot de 16% aplicată rezultatului fiscal, dar impozitul total nu poate fi mai mic decât 5% din veniturile specifice. Este necesar ca firmele care obțin astfel de venituri să țină evidență contabilă distinctă pentru veniturile și cheltuielile aferente activităților respective. La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități. Dacă impozitul pe profitul datorat, calculat prin aplicarea cotei de 16% la profitul fiscal din aceste activități, este mai mic de 5% din veniturile din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri. Acesta se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, determinat conform regulilor comune privind impozitul pe profit.

**Exemplu:** În cursul anului, întreprinderea B înregistrează următoarele categorii de venituri și cheltuieli:

- venituri impozabile totale 19.000.000 lei, din care
  - venituri din activitatea unor baruri de noapte 3.300.000 lei;
- cheltuieli deductibile totale: 16.250.000 lei, din care:
  - cheltuieli aferente activității de bar de noapte 2.400.000 lei;
  - cheltuieli comune tuturor activităților: 776.500 lei.

Pentru stabilirea impozitului pe profit datorat de întreprinderea B pentru exercițiul curent, calculăm, mai întâi, cheltuielile comune atribuite activității de bar de noapte. Pentru aceasta se determină ponderea veniturilor specifice în total venituri:  $3.300.000 / 19.000.000 = 0,173684$ . De aici rezultă cheltuieli comune atribuite activității de bar de noapte în valoare de  $776.500 \times 0,173684 = 134.865,63$  lei. Astfel, profitul impozabil din activitatea de bar de noapte se ridică la  $3.300.000 - (2.400.000 + 134.865,63) = 765.134,37$  lei. Calculăm cele două limite aferente impozitului din activitatea de bar de noapte:

- $16\% \times 765.134,37 = 122.421,50$  lei;
- $5\% \times 3.300.000 = 165.000,00$  lei.

Reținem drept impozit datorat pentru activitatea de bar de noapte  $\max(122.421,50; 165.000,00) = 165.000$  lei. Baza de calcul aferentă impozitului datorat pentru celelalte activități se stabilește luând în considerare celelalte venituri impozabile și celelalte cheltuieli deductibile:  $16\% \times [(19.000.000 - 3.300.000) - (16.250.000 - 2.534.865,63)] = 16\% \times 1.984.865,63 = 317.578,50$  lei.

Impozitul total datorat de întreprindere pentru exercițiul curent este de  $165.000,00 + 317.578,50 = 482.579$  lei.

## 6.14. Impozitul pe dividende

Plata dividendelor – interimare sau finale - nu se poate face decât din profitul contabil, iar din punct de vedere fiscal, poate interveni și impozitul pe dividende.

### 6.14.1. Reguli actuale de reținere a impozitului pe dividende de plătitorul dividendelor

Pentru a calcula impozitul pe dividende (cotele propuse mai jos sunt cele valabile începând cu dividendele distribuite după 1 ianuarie 2026), trebuie să stabilim, mai întâi, ce încadrare juridică are fiecare asociat sau acționar:

- pentru asociații români persoane fizice, se reține mereu impozit pe dividende în procent de 16%, indiferent cât deține fiecare din aceștia și pe ce perioadă este deținerea, conform regulilor stabilite de titlul IV din Codul fiscal;

- pentru asociații/acționarii români persoane juridice, lucrurile devin ceva mai complicate, în sensul că este necesar să știm procentul de deținere și perioada de deținere (titlul II din Codul fiscal):

- asociaților/acționarilor români care dețin mai puțin de 10% din acțiuni/părți sociale, li se reține impozit pe dividende de 16%, indiferent de perioada de deținere;
- asociaților/acționarilor români care dețin acțiunile/părțile sociale de mai puțin de un an, li se reține impozit pe dividende de 16%, indiferent de procentul deținut;
- asociaților/acționarilor români care dețin minimum 10%, pe o perioadă de un an împlinit la plata dividendelor, nu li se reține impozit pe dividende;

- pentru asociații/acționarii străini, se aplică titlul VI din Codul fiscal, prin care se stabilește reținerea unui impozit pe dividende de 16%; totuși, intervine scutirea de la acest impozit dacă beneficiarul este rezident în UE sau în alt stat al Spațiului Economic European, este plătitor de impozit pe profit sau echivalent și deține minimum 10% din acțiunile/părțile sociale ale plătitorului, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an.

În cazul dividendelor plătite nerezidenților, este necesară coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele stabilite prin convenția de evitare a dublei impunerii dintre statul român și statul unde este rezident asociatul/acționarul primitor al dividendelor.

### 6.14.2. Evoluția cotelor de impozitare a dividendelor plătite de firmele românești

Având în vedere schimbările frecvente privind impozitarea dividendelor, este util să ne reamintim evoluția acestor cote după 1990 (tabelul 18).



## Costul ISTRATE

| <b>Cota de impozit pe dividende</b> | <b>Perioada de valabilitate</b>     | <b>Actul normativ</b>                                                        |
|-------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 16%                                 | Începând cu 1.01.2026               | Legea 141/2025                                                               |
| 10%                                 | Începând cu 1.01.2025               | OUG 156/2024                                                                 |
| 8%                                  | Începând cu 1.01.2023               | OG 16/2022                                                                   |
| 5%                                  | de la 1.01.2016 până la 31.12.2022  | Legea 227/2015                                                               |
| 16%                                 | de la 1.07.2010 până la 31.12.2015  | OUG 58/2010                                                                  |
| 10%                                 | de la 1.01.2004 până la 30.06.2010  | Legea 571/2003                                                               |
| 10%                                 | din august 2001 până la 31.12.2003  | OG 7/2001 (pentru persoane fizice) și OG 26/1995 (pentru persoane juridice)  |
| 5%                                  | De la 1.01.2000 până în august 2001 | OG 73/1999 (pentru persoane fizice) și OG 26/1995 (pentru persoane juridice) |
| 10%                                 | din 1991 până la 31.12.1999         | HG 781/1991, legea 40/1992, OG 26/1995, OG 85/1997                           |

Tabel 18 – Evoluția cotelor de impozit pe dividende în România

### 6.14.3. Exemplificarea reținerii impozitului pe dividende la plătitorul dividendelor

Partea din Codul fiscal referitoare la impozitul pe dividende – inclusă în același titlu cu impozitul pe profit – stabilește reguli din care înțelegem cum se face reținerea impozitului pe dividende la persoana juridică plătitoare a acestor sume.

**Exemplu:** În exercițiul financiar 2025 (care coincide cu anul civil și cu exercițiul fiscal), firma obține un rezultat contabil de 5.000.000 lei, aflat în soldul creditor al contului 121. La sfârșitul lui 2025, se mai poate constitui rezervă legală în sumă de 12.000 lei, iar suma aferentă scutirii de impozit aferent profitului considerat investit se ridică la 173.000 lei (investițiile aferente au fost de 1.081.250 lei, sumă care se încadrează în rezultatul brut al firmei; presupunem că facilitatea merge într-un analitic al contului de alte rezerve: 1068.IPS). Conform contractului colectiv de muncă, firma se angajează să acorde salariaților participare la profit estimată la 400.000 lei. După închiderea lui 2025, consiliul de administrație al firmei propune următoarele destinații ale profitului pe anul închis pe lângă cele amintite mai sus și devenite obligatorii în virtutea legii și a contractului colectiv de muncă):

- dividende 2.500.000 lei, din care:

- unor persoane fizice române care dețin, în total, 14% din acțiuni: 350.000 lei (457.pf.ro.16<sup>246</sup>);

<sup>246</sup> În realitate, evidența datoriei din dividende se ține pe fiecare persoană fizică sau juridică în parte. Noi am ales analitice doar pe categoriile mari, distincte din punct de vedere al impozitării dividendelor. Cifra de la finalul simbolului analiticului reprezintă cota de impozit pe dividende aplicabilă:

a) 16% pentru persoanele fizice române și pentru persoanele juridice care nu dețin mai mult de 10% sau deținerea nu este mai veche de 1 an;  
b) 0% (scutire de impozit) pentru persoanele juridice române care dețin mai mult de 10%, de mai mult de 1 an ori pentru persoanele juridice străine care dețin mai mult de 10%, pe mai mult



- unor persoane juridice române, fiecare deținând individual, mai puțin de 10%, dar împreună ajung la 21,96% din acțiuni: 549.000 lei (457.pj.ro.16);
- altor persoane juridice române care dețin fiecare, individual, mai mult de 10%, pe o perioadă mai mare de 1 an și care, împreună, ajung la 41,44% din acțiuni: 1.036.000 lei (457.pj.ro.00);
- unor persoane fizice străine rezidente în Irlanda și care, împreună dețin 2,4% din acțiuni: 60.000 lei (457.pf.str.03);
- unor persoane juridice străine rezidente în Cipru și care dețin, fiecare, mai mult de 10%, pe o perioadă mai mare de 1 an, ajungând împreună la 20,20% din acțiuni: 505.000 lei (457.pj.str.00);

- alte rezerve din profitul net (1608.PN): 1.915.000 lei.

Contabilizarea repartizării profitului exercițiului 2025 se face în mai mulți pași, având în vedere criteriile contabile de recunoaștere a datoriei. Primul pas îl reprezintă contabilizarea repartizării pe destinațiile impuse de lege sau de echivalente ale acestora. Este cazul rezervei legale (impusă de legea societăților), a rezervei din facilități fiscale (impusă de Codul fiscal) și a participării salariaților la profit (impusă de contractul colectiv de muncă). Actele normative care impun ducerea de profit pe destinațiile amintite sunt anterioare datei de 31 decembrie 2025, obținerea profitului, de asemenea, este anterioară datei închiderii, motive pentru care aceste trei destinații se contabilizează la **31 decembrie**:

- rezerva legală și rezerva din facilități fiscale (scutire de impozit pentru profitul investit):

|     |   |          |         |         |
|-----|---|----------|---------|---------|
| 129 | = | %        | 185.000 | -       |
|     |   | 1061     |         | 12.000  |
|     |   | 1068.IPS |         | 173.000 |

- participarea salariaților la profit nu este, de fapt, o repartizare de profit, ci un supliment de remunerație acordat salariaților pentru contribuția la realizările din 2025; faptul că angajații au lucrat în 2025 pentru aceste prime, ne obligă să recunoaștem o cheltuială a exercițiului 2025. La 31 decembrie, nu se cunosc exact datele aferente participării fiecărui salariat la profit, așa încât cheltuiala este una cu provizioanele<sup>247</sup>, în așteptarea întocmirii unor state de salarii, după AGA de aprobare a situațiilor financiare 2025 și a repartizării profitului aferent:

|      |   |          |         |         |
|------|---|----------|---------|---------|
| 6812 | = | 1518.PSP | 400.000 | 400.000 |
|------|---|----------|---------|---------|

- apariția unei cheltuieli ne obligă închidem contul aferent: rezultatul net al lui 2025 (soldul lui 121) nu mai este de 5.000.000 lei, ci de 5.000.000 - 400.000 = 4.600.000 lei:

|     |   |      |         |         |
|-----|---|------|---------|---------|
| 121 | = | 6812 | 400.000 | 400.000 |
|-----|---|------|---------|---------|

La începutul exercițiului imediat următor (la **1 ianuarie 2026**), contul 121, al cărui sold inițial reflectă rezultatul exercițiului precedent, se încheie, pentru a evita amestecul dintre veniturile și cheltuielile a două exerciții diferite; o dată cu 121, se încheie și 129, diferența transferându-se la rezultat reportat:

|     |   |      |           |           |
|-----|---|------|-----------|-----------|
| 121 | = | %    | 4.600.000 | -         |
|     |   | 129  |           | 185.000   |
|     |   | 1171 |           | 4.415.000 |

de 1 an și care sunt rezidente într-un stat membru UE (art. 229, al. 1, lit. c din Codul fiscal) sau rezidente în Islanda, Liechtenstein, Norvegia (art. 229, al. 1, lit. c<sup>1</sup> din Codul fiscal);

c) 3% pentru dividendele plătite unor persoane fizice rezidente în Irlanda (conform convenției de evitare a dublei impunerii dintre România și Irlanda).

<sup>247</sup> Nefiind în lista provizioanelor deductibile din Codul fiscal, această cheltuială este una nedeductibilă și nu afectează rezultatul fiscal din 2025.



Din acest moment, așteptăm adunarea generală (AGA) care va confirma destinațiile profitului propuse de consiliul de administrație. Presupunem că AGA are loc pe 30 martie 2026:

|      |   |               |           |           |
|------|---|---------------|-----------|-----------|
| 1171 | = | %             | 4.415.000 | -         |
|      |   | 457.pf.ro.16  |           | 350.000   |
|      |   | 457.pj.ro.16  |           | 549.000   |
|      |   | 457.pj.ro.00  |           | 1.036.000 |
|      |   | 457.pf.str.03 |           | 60.000    |
|      |   | 457.pj.str.00 |           | 505.000   |
|      |   | 1068.PN       |           | 1.915.000 |

La 31 martie 2026, se întocmește statul de salarii pe baza căruia se atribuie angajaților primele din participarea la profitul pe 2025 (cheltuiala din 644 este deductibilă, sumele respective impozitându-se la salariați) și se anulează provizionul constituit la 31 decembrie 2025 (venitul din anularea provizionului este neimpozabil, deoarece la constituire cheltuiala a fost nedeductibilă):

|          |   |      |         |         |
|----------|---|------|---------|---------|
| 644      | = | 424  | 400.000 | 400.000 |
| 1518.PSP | = | 7812 | 400.000 | 400.000 |

În același timp, se contabilizează obligațiile sociale și fiscale aferente participării salariaților la profit: conform Codului fiscal, se calculează toate contribuțiile:

- contribuția asiguratorie pentru muncă:  $2,25\% \times 400.000 = 9.000$  lei:

|     |  |     |       |       |
|-----|--|-----|-------|-------|
| 646 |  | 436 | 9.000 | 9.000 |
|-----|--|-----|-------|-------|

- CAS (25%), CASS (10%) și impozit pe salarii 10% din ce rămâne; considerăm că sumele aferente participării la profit, adăugate salariului obișnuit din luna martie, duc la depășirea plafonului maxim pentru deducere personală individuală:

|     |   |      |         |         |
|-----|---|------|---------|---------|
| 424 | = | %    | 166.000 | -       |
|     |   | 4315 |         | 100.000 |
|     |   | 4316 |         | 40.000  |
|     |   | 444  |         | 26.000  |

Presupunem, de asemenea, că dividendele se plătesc efectiv în luna iulie 2026; înainte de plată, se face reținerea impozitului pe dividende astfel:  $16\% \times 350.000 + 16\% \times 549.000 + 3\% \times 60.000 = 56.000 + 87.840 + 1.800 = 145.640$  lei:

|               |   |        |        |         |
|---------------|---|--------|--------|---------|
| %             | = | 446.ID | -      | 145.640 |
| 457.pf.ro.16  |   |        | 56.000 |         |
| 457.pj.ro.16  |   |        | 87.840 |         |
| 457.pf.str.03 |   |        | 1.800  |         |

Plata efectivă a dividendelor, după reținerea impozitului, acolo unde a fost cazul:

|               |   |      |           |           |
|---------------|---|------|-----------|-----------|
| %             | = | 5121 | -         | 2.354.360 |
| 457.pf.ro.16  |   |      | 294.000   |           |
| 457.pj.ro.16  |   |      | 461.160   |           |
| 457.pj.ro.00  |   |      | 1.036.000 |           |
| 457.pf.str.03 |   |      | 58.200    |           |
| 457.pj.str.00 |   |      | 505.000   |           |

Plata impozitului pe dividende, până pe 25 august:

|        |   |      |         |  |         |  |
|--------|---|------|---------|--|---------|--|
| 446.ID | = | 5121 | 145.640 |  | 145.640 |  |
|--------|---|------|---------|--|---------|--|

#### 6.14.4. Efectul impozitului pe dividende la persoana juridică beneficiară a acestor venituri

Am tot văzut că, dacă beneficiarul dividendelor este persoană juridică și dacă deține mai mult de 10%, pe o perioadă mai mare de un an, la o altă persoană juridică plătitoare de dividende, atunci, pentru dividendele respective nu se calculează și nu se reține impozit pe dividende. Poate apărea însă și situația în care un acționar/asociat este persoană juridică și nu îndeplinește cumulativ condițiile de deținere a celor 10% pe mai mult de un an. În aceste condiții, plătitorul de dividende trebuie să rețină impozit pe dividende și se pune problema la ce sumă se înregistrează veniturile din dividende de către beneficiar: la nivelul dividendului brut sau la nivelul dividendului net? Norma contabilă nu stabilește explicit o regulă de evaluare a dividendelor de primit, limitându-se la a spune că veniturile din dividende se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa. Acest drept apare, foarte probabil, ca urmare hotărârii AGA de distribuire a profitului pe această destinație, chiar dacă plata lor nu este imediată. Putem presupune că unele firme simplifică înregistrând venitul din dividende (în creditul contului 761 sau al contului 762) doar la data primirii lui efective și doar la nivelul sumei primite, adică a dividendului net (după scăderea impozitului pe dividende). Aceasta poate fi o soluție acceptabilă, mai ales dacă sumele implicate sunt nesemnificative.

Totuși, în hotărârea AGA apare o sumă brută a dividendelor și ar fi principal ca beneficiarul să contabilizeze veniturile din dividende la nivelul acestei sume brute. Acest mod de evaluare a veniturilor din dividende este cu atât mai util, cu cât momentul acordării dividendelor și momentul plății lor efective sunt mai îndepărtate în timp, eventual trecându-se de pe un exercițiu pe altul.

**Exemplu:** Pe 15 aprilie 2026, adunarea generală a acționarilor firmei A decide repartizarea ca dividende a unei părți a profitului obținut în 2025, suma stabilită pe această destinație fiind de 1.000.000 lei. Printre acționarii beneficiari ai acestor dividende se află și firma B care deține 6,5% din acțiunile firmei A, încă de la înființarea acesteia din urmă. Plata efectivă a dividendelor are loc în luna august 2026, după reținerea impozitului pe dividende. Contabilizarea repartizării/primirii dividendelor se poate prezenta astfel:

| La firma A, plătitoare a dividendelor      |   |               | La firma B, acționar cu 6,5%, beneficiar al dividendelor                          |   |            |
|--------------------------------------------|---|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------|---|------------|
| - repartizarea dividendelor, pe 15 aprilie |   |               | - dreptul de a primi dividendele brute, pe baza hotărârii AGA: 6,5% x 1.000.000 = |   |            |
| 117                                        | = | 457 1.000.000 | 65.000 lei:                                                                       |   |            |
|                                            |   |               | 461.A                                                                             | = | 761 65.000 |



|                                                                                                            |   |      |        |                                                                                                                              |   |       |               |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------|---------------|
| - reținerea impozitului pe dividendele de plătit lui B, în luna august: $65.000 \times 16\% = 10.400$ lei: |   |      |        | - primirea, în august a dividendelor nete și recunoașterea pe cheltuieli a impozitului pe dividende reținut de plătitorul A: |   |       |               |
| 457.B                                                                                                      | = | 446  | 10.400 | %                                                                                                                            | = | 461.A | <u>65.000</u> |
|                                                                                                            |   |      |        | 635                                                                                                                          |   |       | 10.400        |
|                                                                                                            |   |      |        | 5121                                                                                                                         |   |       | 54.600        |
| c) plata dividendelor nete către B: 65.000                                                                 |   |      |        |                                                                                                                              |   |       |               |
| - 10.400 = 54.600 lei:                                                                                     |   |      |        |                                                                                                                              |   |       |               |
| 457.B                                                                                                      | = | 5121 | 54.600 |                                                                                                                              |   |       |               |

Venitul din 761 este neimpozabil la firma B, iar cheltuiala contabilizată de aceasta cu impozitul pe dividende reținut de plătitorul A este o cheltuială nedeductibilă, argumentul principal fiind cel că este o cheltuială aferentă unui venit neimpozabil.

### 6.14.5. Dividende interimare

Începând cu luna iulie 2018, firmele românești au posibilitatea de a repartiza dividende trimestrial. Legea 163/2018 modifică, în acest sens, atât legea societăților (31/1990), cât și legea contabilității (82/1991). Pentru o astfel de remunerare mai frecventă a asociaților și acționarilor, firma trebuie să întocmească situații financiare interimare (pentru fiecare din trimestrele la finele cărora se optează pentru plata de dividende). Bineînțeles că dividendele interimare se acordă în limita profitul contabil net realizat trimestrial, la care se adaugă eventualele rezultate reportate și rezerve disponibile și din care se scad pierderile reportate și sumele destinate, potrivit legii, unor rezerve legale sau din facilități fiscale. Din punct de vedere fiscal, regimul dividendelor interimare este cel obișnuit, cu diferența că, dacă la sfârșitul exercițiului respectiv, dividendele interimare plătite nu au acoperire în profiturile disponibile anual pentru această destinație, devine necesară stornarea, parțială sau totală, a impozitului pe dividende reținut interimar.

**Exemplu:** În trimestrul 2 al exercițiului financiar 2026, firma (SRL cu doi asociați persoane fizice, unul cu 60%, celălalt cu 40% din părțile sociale) raportează un rezultat net cumulat de 250.000 lei. Rezerva legală este deja la nivelul de 20% din capitalul social și firma nu a făcut investiții care să-i permită să beneficieze de vreo scutire de impozit. Asociații decid să-și acorde dividende interimare, se reunesc în AGA și decid repartizarea a 200.000 lei pe această destinație:

|     |   |     |         |  |         |
|-----|---|-----|---------|--|---------|
| 463 | = | 456 | 200.000 |  | 200.000 |
|-----|---|-----|---------|--|---------|

Înainte de plata efectivă a dividendelor, se reține impozitul aferent de  $16\% \times 200.000 = 32.000$  lei:

|     |   |        |        |  |        |
|-----|---|--------|--------|--|--------|
| 456 | = | 446.ID | 32.000 |  | 32.000 |
|-----|---|--------|--------|--|--------|

Plata dividendelor și a impozitului:

|        |   |      |         |  |         |
|--------|---|------|---------|--|---------|
| %      | = | 5121 | -       |  | 200.000 |
| 456    |   |      | 32.000  |  |         |
| 446.ID |   |      | 168.000 |  |         |

Presupunem că, la închiderea anuală, rezultatul cumulat pe cele 12 luni ale exercițiului 2026 se ridică la doar 175.000 lei. Acest rezultat net mai mic decât dividendele interimare repartizate anterior obligă asociații la restituirea dividendelor primite în plus și permite corectarea impozitului pe dividende aferent sumelor restituite. Succesiunea operațiunilor poate fi prezentată astfel:

- transferul soldului lui 121 din 2026 la rezultat reportat (operațiune efectuată pe 1 ianuarie 2027):

|     |   |     |         |  |         |
|-----|---|-----|---------|--|---------|
| 121 | = | 117 | 175.000 |  | 175.000 |
|-----|---|-----|---------|--|---------|

- repartizarea ca dividende a rezultatului din 2026, pe baza hotărârii AGA, care presupunem că are loc în 6 mai 2027:

|     |   |     |         |  |         |
|-----|---|-----|---------|--|---------|
| 117 | = | 457 | 175.000 |  | 175.000 |
|-----|---|-----|---------|--|---------|

- compensarea parțială a dividendelor interimare cu cele repartizate la sfârșitul exercițiului, din profitul anual efectiv raportat:

|     |   |     |         |  |         |
|-----|---|-----|---------|--|---------|
| 457 | = | 463 | 175.000 |  | 175.000 |
|-----|---|-----|---------|--|---------|

După această compensare, contul 463 rămâne cu sold debitor de 200.000 – 175.000 = 25.000 lei, reprezentând dividende plătite în plus față de profitul disponibil în 2026. Această sumă trebuie restituită în 60 de zile de la aprobarea situațiilor financiare. Doar că asociații nu au primit decât 25.000 – 16% x 25.000 = 21.000 lei, diferența de 4.000 lei fiind impozit pe dividende achitat în plus<sup>248</sup>:

|        |   |     |        |  |        |
|--------|---|-----|--------|--|--------|
| %      | = | 463 | -      |  | 25.000 |
| 5121   |   |     | 21.000 |  |        |
| 446.ID |   |     | 4.000  |  |        |

Contul 446.ID poate să rămână, astfel cu sold debitor. Pentru a evita această situație, s-ar putea folosi și contul 4482.

#### 6.14.6. Simulare privind profitul net de obținut în condițiile cotelor de impozit pe dividende și de impozit pe profit/pe venit valabile în 2026

În cazul asociaților/acționarilor persoane fizice, uneori este util să se calculeze ce profit brut trebuie să raporteze firma pentru ca proprietarii să încaseze o anumită sumă ca dividende nete.

**Exemplu: a) Firma este plătitoare de impozit pe profit.** Presupunem că asociatul persoană fizică dorește să scoată anual din firmă, ca dividende (interimare + finale) suma de 150.000 lei. Fiind persoană fizică, asociatul va suporta impozit pe dividende de 16%, reținut la sursă de firma plătitoare, la care se adaugă impozitul pe profit de 16% suportat de firmă. Pentru a ajunge la dividende nete de 150.000 lei, calculele de parcurs sunt:

- dividendul net (Dn) = dividendul brut (Db) – impozitul pe dividende = Db – 16% x Db = 0,84xDb, deci dividendul brut Db = Dn/0,84 = 150.000 / 0,84 = 178.571 lei;

<sup>248</sup> Este posibilă și varianta stornării astfel: 463 = 456 cu -25.000 lei; 456 = 446.ID cu -4.000 lei și 5121 = 456 cu 21.000 lei.



- dividendul brut este, de fapt, profitul net (Pn) repartizat pe această destinație, iar profitul net (Pn) = profitul brut<sup>249</sup> (Pb) - impozitul pe profit =  $Pb - 16\% \times Pb = 0,84 \times Pb$ ;  $178.571 = 0,84 \times Pb$ , deci  $Pb = 178.571 / 0,84 = 212.585$  lei;

- pentru un dividend net de 150.000 lei, firma trebuie să obțină un profit brut de minimum 212.585 lei.

**b) Firma plătește impozit pe veniturile microîntreprinderilor.** În acest caz, calculele sunt și mai aproximative, deoarece impozitul pe venit de 1% nu depinde de profitul firmei, ci de mărimea veniturilor impozabile. Avem în vedere faptul că cele mai multe venituri neimpozabile - la impozitul pe venit - sunt venituri intermediare (711, 712, 721, 722, 741, 7584), adică venituri care compensează niște cheltuieli, putem considera că efectele lor și ale cheltuielilor pe care le compensează asupra rezultatului contabil sunt nesemnificative. În aceste condiții, stabilim un maximum de impozit pe profit care poate fi plătit (începând cu 2026):  $1\% \times 100.000 \text{ euro} \times 5,10 \text{ lei/euro} = 5.100 \text{ lei}$ . Impozitul pe dividende este același, adică profitul net pe care ar trebui să-l declare firma este de  $150.000 / 0,84 = 178.571 \text{ lei}$ . La acest profit net adăugăm cheltuiala maximă cu impozitul pe venit, ceea ce ne duce la un profit brut maxim aproximativ de  $178.571 + 5.100 = 183.671 \text{ lei}$ , mai mic decât cel calculat pentru o firmă plătitoare de impozit pe profit. Sigur că profitul brut necesar scade, dacă veniturile se îndepărtează, în jos, de limita de 100.000 euro, dar firma trebuie să fie foarte rentabilă pentru a obține un astfel de profit brut.

## 6.15. Declarația de impozit pe profit

Perioada de raportare pentru impozitul pe profit este anul fiscal, ceea ce se traduce în obligația întocmirii unei singure declarații anuale privind acest impozit. Am tot făcut trimitere la formularul 101 - Declarația de impozit pe profit; știm că forma acestei declarații se ajustează anual, în funcție de modificările aduse Codului fiscal ori de reguli stabilite de alte acte normative.

Actualul Cod fiscal, aprobat prin legea 227/2015 și intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2016, a impus și un nou ordin al președintelui ANAF privind declarația 101: este vorba despre ordinul<sup>250</sup> 3386/2016, modificat apoi la fiecare închidere de an<sup>251</sup>. În cele ce urmează, folosim ultimul format disponibil la data redactării textului, cel pentru 2025.

După partea inițială a declarației, în care se completează datele de identificare a contribuabilului, datele privind perioada fiscală<sup>252</sup> și alte elemente de identificare, în D101 găsim:

<sup>249</sup> Am simplificat foarte mult asimilând profitul brut profitului fiscal. Dacă apar cheltuieli nedeductibile și deduceri fiscale/venituri neimpozabile semnificative, formula trebuie ajustată.

<sup>250</sup> Acesta nu se referă doar la declarația de impozitul pe profit, ci și la decontul privind accizele (D120).

<sup>251</sup> Suita de ordine ale președintelui ANAF prin care se completează formatul declarației 101 (prezentat împreună cu decontul de accize) este: 4160/2017, 3200/2018, 706/2020, 4072/2020, 423/2022, 310/2023, 779/2024, 206/2025.

<sup>252</sup> În mod normal, perioada fiscală coincide cu anul calendaristic (1 ianuarie - 31 decembrie). Există însă și posibilitatea ca firma să fi optat pentru altă perioadă, caz în care va completa datele efective de deschidere și de închidere. De asemenea, dacă în cursul exercițiului firma nu mai îndeplinește criteriile pentru a fi microîntreprindere plătitoare de impozit pe venit, exercițiul său fiscal va începe la data de 1 a primei luni din trimestrul în care nu se mai îndeplinesc criteriile



- datele contabile privind veniturile și cheltuielile, grupate pe venituri/cheltuieli de exploatare, respectiv venituri/cheltuieli financiare<sup>253</sup>; trebuie să reținem că, spre deosebire de raportarea contabilă (contul de profit și pierdere), în care cheltuiala cu impozitul pe profit apare separat, în D101, cheltuiala cu impozitul pe profit (din contul 691<sup>254</sup>) se regăsește la cheltuielile de exploatare, datorită faptului că această cheltuială este nedeductibilă și apare ca atare, mai jos, la cheltuielile nedeductibile;
- după adunarea rezultatului de exploatare cu cel financiar, D101 calculează „Rezultatul brut” (în versiunea 2025), rezultat care nu-i chiar atât de brut, având în vedere că impozitul pe profit este deja luat în considerare la cheltuielile de exploatare;
- la acest rezultat contabil (care, în mod normal, ar trebui să fie egal cu soldul lui 121), D101 adaugă sumele asimilate veniturilor și sumele asimilate cheltuielilor, după care stabilește un nou rezultat;
- urmează rândurile rezervate deducerilor fiscale, inclusiv totalul acestora, după care se trec veniturile neimpozabile și, după scăderea deducerilor și a veniturilor neimpozabile din rezultatul imediat precedent, se stabilește un nou rezultat (profit sau pierdere);
- rândurile următoare sunt rezervate cheltuielilor nedeductibile, cărora li se prezintă și un total; în totalul declarat trebuie fie inclusă și cheltuiala cu impozitul pe profit/impozitul minim pe cifra de afaceri;
- urmează rezultatul fiscal al exercițiului curent ( $V_t - Ch.t - D_f - V_n + Ch.n$ ), rezultat care poate fi profit sau pierdere; dacă rezultatul fiscal este negativ, el se duce și pe rândul următor, intitulat *Pierdere fiscală în perioada curentă, de reportat pentru perioada următoare*;
- în continuare se trece, preluată din registrul de evidență fiscală, pierderea fiscală reportată din exercițiile precedente și partea din aceasta care se poate scădea din profitul fiscal al anului curent;
- după scăderea pierderii fiscale reportate din profitul fiscal curent, rezultatul se prezintă pe unul din următoarele două rânduri: fie profit

și se va încheia la 31 decembrie (sau la altă dată de închidere, dacă este cazul). Durate diferite ale exercițiului fiscal și date diferite de raportare mai pot apărea și în cazul reorganizărilor, respectiv al dizolvării cu sau fără lichidare.

<sup>253</sup> Regula spune că rândurile aferente veniturilor și cheltuielilor contabile „se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor”. Aici putem avea două abordări, ambele cu același efect asupra rezultatului. Prima abordare ar putea presupune preluarea totalurilor cheltuielilor/veniturilor de exploatare și financiare de pe rândurile aferente din contul de profit și pierdere: în aceste totaluri, conturile de venituri din ajustări și provizioane apar cu minus la cheltuieli. A doua abordare ar fi ca preluarea să se facă din contabilitatea curentă, caz în care veniturile din ajustări și provizioane apar explicit la venituri cu plus. Orice variantă este acceptabilă, deoarece nu influențează deloc rezultatul.

<sup>254</sup> Și, în cazul firmelor care aplică IFRS, din 692 *Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat*.



- impozabil aferent anului de raportare, fie pierdere fiscală aferentă anului de raportare;
- în acest moment, se știe rezultatul impozabil după reportarea pierderii fiscale și se poate calcula impozitul; având în vedere faptul că există și entități care plătesc impozit minim raportat la venituri (baruri de noapte, cluburi de noapte, discoteci și cazinouri), pentru impozitul pe profit calculat apar trei rânduri: total impozit calculat, impozitul calculat cu 16% și impozitul calculat cu 5% din venituri;
  - după acest impozit calculat, urmează creditul fiscal, adică sumele care se scad din impozitul calculat din motive de credit fiscal extern și ca scutiri, urmat de sponsorizările recunoscute fiscal, reduceri de impozit;
  - scăderea elementelor anterioare din impozitul calculat conduce la obținerea impozitului pe profit anual datorat de contribuabil și care se va compara, dacă este cazul, cu impozitul minim pe cifra de afaceri, reținându-se suma cea mai mare;
  - urmează unele ajustări generate de inspecțiile fiscale sau de anularea unor operațiuni care au generat reduceri/scutiri;
  - în final, după ce se prezintă, pe un rând, impozitul deja declarat trimestrial prin formularul D100, se calculează diferența dintre impozitul datorat și impozitul deja declarat, completându-se unul din cele două ultime rânduri ale declarației, după cum rămâne impozit de plată sau impozit de recuperat.

**Exemplu:** La sfârșitul exercițiului 2025, din contabilitate și din registrul de evidență fiscală se cunosc următoarele date:

**Venituri totale:** 108.222.000 lei, din care:

- venituri de exploatare 101.874.000 lei (cifra de afaceri de 99.500.000 lei);
- venituri din dividende de la persoane juridice române (7615): 200.000 lei;
- venituri din provizioane pentru litigii (7812): 26.000 lei;
- venituri din ajustări pentru deprecierea stocurilor (7814): 11.000 lei;
- venituri din reevaluarea imobilizărilor (755): 19.500 lei;

**Cheltuieli totale** 102.765.000 lei, din care:

- cheltuieli de exploatare 89.589.000 lei;
- cheltuieli cu impozite suportate prin reținere la sursă pentru venituri realizate în străinătate (cota a fost de 8%) 63.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea contabilă 982.000 lei (amortizarea fiscală se ridică 469.000 lei);
- cheltuieli cu reevaluarea imobilizărilor 415.000 lei;
- cheltuieli cu ajustările pentru deprecierea stocurilor: 129.000 lei;
- cheltuieli cu ajustările pentru deprecierea creanțelor: 288.000 lei (clienții nu sunt falimentari și creanțele au scadența depășită cu maxim 150 zile);
- cheltuieli cu majorările de întârziere: 381.000 lei, din care majorări și penalități datorate în contracte economice: 53.500 lei;

- cheltuieli cu sponsorizarea: 899.000 lei;
- cheltuieli de protocol: 376.500 lei;
- 50% din cheltuielile cu întreținerea și funcționarea autoturismelor care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice: 146.000 lei;
- cheltuieli cu lipsuri neimputabile: 50.000 lei;
- cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile: 31.500 lei;
- cheltuieli financiare 3.066.000 lei, din care dobânzi 2.866.000 lei.

Cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrate deja sunt de 1.100.000 lei și se regăsesc în cheltuielile totale prezentate mai sus.

**Alte date:**

- capitalurile proprii la închidere sunt pozitive și se califică pentru a o bonificație totală de 12%. Capitalul social este de 500.000 lei, iar rezerva legală existentă înainte de închiderea lui 2025 se ridică la 71.000 lei;
- firma a optat pentru disponibilizarea rezervelor din reevaluare pe măsura amortizării imobilizărilor, iar suma transferată în cursul anului de la 105 la 1175 a fost de 115.000 lei.
- investițiile în echipamente noi pentru care se beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit au fost, în 2025, de 333.000 lei.
- în cursul anului, s-au făcut cheltuieli de cercetare-dezvoltare în sumă de 100.000 lei;
- din anul precedent se reportează o pierdere fiscală de 625.000 lei;
- nu se realizează venituri impozabile cu 5%.
- întreprinderea nu face parte dintr-un grup care întocmește situații financiare consolidate și nici nu are vreo întreprindere asociată ori vreun sediu permanent;
- firma nu este deținută majoritar de vreo autoritate publică, deci, în vederea stabilirii deducerii privind sponsorizarea, se aplică 0,75% asupra cifrei de afaceri;
- cifra de afaceri din anul precedent a fost mai mică de 50.000.000 euro, deci nu se aplică regulile aferente impozitului minim pe cifra de afaceri.

Pentru întocmirea declarației de impozit pe profit, trebuie să fixăm elementele algoritmului de stabilire a rezultatului fiscal, pentru care redăm formula de calcul:

$$\text{Rezultat fiscal} = \text{Venituri totale} - \text{Cheltuieli totale} - \text{Deduceri fiscale} - \text{Venituri neimpozabile} + \text{Cheltuieli nedeductibile} - \text{Pierdere fiscală reportată}$$

$$(R_f = V_t - Ch.t - D_f - V_n + Ch.n)$$

**1) Veniturile totale** se iau din contabilitate, dar nu trebuie să uităm că, în declarație, se împart în venituri de exploatare și venituri financiare și că lor li se adaugă elementele asimilate veniturilor. În exemplu nostru, avem:

- venituri totale 108.222.000 lei;
- venituri de exploatare 101.874.000 lei;
- venituri financiare de  $108.222.000 - 101.874.000 = 6.384.000$  lei;
- la elemente asimilate veniturilor avem rezerva din reevaluare aferentă amortizării imobilizărilor din cursul exercițiului și pentru care reevaluarea a fost recunoscută fiscal 115.000 lei.

Pe ansamblu, avem venituri totale și asimilate lor în sumă de  $108.222.000 + 115.000 = 108.337.000$  lei.

**2) Cheltuielile totale** sunt de 102.765.000 lei, dar, pentru nevoile de calcul inițial al rezultatului fiscal, eliminăm cheltuiala deja înregistrată cu impozitul pe profit și ajungem la  $102.765.000 - 1.100.000 = 101.665.000$  lei.



**3) Deducerile fiscale** pe care le putem identifica în enunț sunt:

- a) amortizarea fiscală 469.000 lei;
- b) rezerva legală în sumă de  $\min[(20\% \times \text{capitalul social} - \text{rezerva legală existentă}); 5\% \times \text{Rezultatul brut}] = \min[(20\% \times 500.000 - 71.000); 5\% \times (108.222.000 - (102.765.000 - 1.100.000))] = \min(29.000; 327.850) = 29.000$  lei;
- c) deducere suplimentară pentru cercetare-dezvoltare:  $50\% \times 100.000 = 50.000$  lei;
- d) totalul deducerilor fiscale este de **548.000 lei**.

**4) Veniturile neimpozabile** sunt destul de ușor de identificat, având în vedere lista propusă de Codul fiscal, care începe cu veniturile din dividende primite, dar și criteriile generale care spun că sunt neimpozabile veniturile provenite din anularea unor cheltuieli nedeductibile. În exemplul nostru, avem:

- a) venituri din dividende de la persoane juridice române 200.000 lei;
- b) veniturile din provizioanele pentru litigii, care la constituire sunt integral nedeductibile, 26.000 lei;
- c) venituri din ajustări pentru deprecierea stocurilor, care și ele sunt nedeductibile la constituire, 11.000 lei;
- d) veniturile din reevaluarea imobilizărilor, generate de contabilizarea anterioară a unei cheltuieli nedeductibile cu reevaluarea imobilizărilor, 19.500 lei;
- e) totalul veniturilor neimpozabile ajunge la **266.500 lei**.

**5) În cazul cheltuielilor nedeductibile** facem mai întâi o listă parțială, în sensul că nu luăm încă în considerare cheltuiala cu impozitul pe profit, pe care nu o știm decât parțial, deoarece cheltuiala finală este tocmai cea pe care căutăm să o calculăm. Am văzut deja că, în formula de calcul a rezultatului fiscal, putem ignora impozitul pe profit atât de la cheltuieli totale (care apar în formulă cu semnul minus), cât și de la cheltuieli nedeductibile (care apar în formulă cu semnul plus), rezultatul nefiind influențat în nici un fel. În enunț, enumerarea este destul de sugestivă; în realitate, persoana/persoanele însărcinate cu stabilirea impozitului pe profit trebuie să aibă în vedere criteriile stabilite de Codul fiscal pentru a identifica aceste cheltuieli și pentru a le calcula în registrul de evidență fiscală. În exemplul nostru, găsim:

- a) cheltuieli cu impozite suportate prin reținere la sursă pentru venituri realizate în străinătate – acestea sunt nedeductibile, dar știm că impozitul care le-a generat poate fi recunoscut drept credit fiscal: 63.000 lei (cota de impozit străin fiind mai mică de 16%);
- b) amortizarea contabilă, despre care am tot spus că este integral cheltuială nedeductibilă, 982.000 lei;
- c) cheltuielile cu reevaluarea imobilizărilor: orice depreciere a imobilizărilor<sup>255</sup> cărora li se aplică modelul valorii juste sau modelul costului este cheltuială nedeductibilă, 415.000 lei;
- d) ajustările pentru deprecierea stocurilor nu se află în lista ajustărilor deductibile, deci cheltuielile aferente sunt nedeductibile, 129.000 lei;
- e) deprecierea creanțelor este deductibilă doar dacă scadența este depășită cu mai mult de 270 de zile; condiția nu se îndeplinește în exemplul nostru, așa că toată cheltuiala este nedeductibilă, 288.000 lei;

<sup>255</sup> Rezultatele reevaluării se contabilizează separat, pe analitice aferente fiecărei imobilizări individuale în parte; este motivul pentru care, la aceeași închidere, putem avea reevaluări negative (cu scăderi de 105 sau cu cheltuieli în 655), dar și reevaluări pozitive (cu creșteri în 105 sau cu venituri în 755).



- f) majorările de întârziere nedeductibile sunt cele suportate în relația cu autoritățile, celelalte beneficiind de recunoaștere fiscală; în cazul nostru, rămân nedeductibile  $381.000 - 53.500 = 327.500$  lei;
- g) sponsorizarea este integral cheltuială nedeductibilă (899.000 lei), la calculul rezultatului fiscal, urmând a fi recunoscută, dacă este cazul, integral sau parțial, după calculul impozitului pe profit, prin scăderea directă din acesta;
- h) limita de deductibilitate a cheltuielilor de protocol este de  $2\% \times [\text{Venituri totale} - (\text{Cheltuieli totale} - \text{Cheltuiala cu impozitul pe profit} - \text{Cheltuiala de protocol})] = 2\% \times [108.222.000 - (102.765.000 - 1.100.000 - 376.500)] = 138.670$  lei; cheltuiala totală cu protocolul este mai mare decât limita fiscală, așa încât avem cheltuieli nedeductibile de protocol egale cu  $376.500 - 138.670 = 237.830$  lei;
- i) partea nedeductibilă din cheltuielile cu întreținerea autoturismelor pe care firma nu le folosește exclusiv activitatea economică (aici intră și o parte de TVA, dacă este cazul) 146.000 lei;
- j) lipsurile neimputabile sunt nedeductibile, dacă nu există motive de exceptare de la acest regim; știm că nedeductibilă este și cheltuiala cu TVA ajustată pentru aceste lipsuri:  $50.000 + 21\% \times 50.000 = 60.500$  lei;
- k) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile se referă la veniturile din dividende; este vorba despre cheltuielile de conducere și administrație aferente acestor venituri: 31.500 lei;
- l) totalul parțial al cheltuielilor nedeductibile (lipsește cheltuiala cu impozitul pe profit) este de **3.579.330 lei**.

În acest moment, avem toate datele pentru a calcula rezultatul fiscal al exercițiului 2025, astfel:  $R_f = V_t - Ch.t - D_f - V_n + Ch.n = 108.337.000 - 101.665.000 - 548.000 - 266.500 + 3.579.330 = \mathbf{9.436.830}$  lei.

Nu uităm că avem o pierdere fiscală reportată din exercițiul precedent, așa încât rezultatul fiscal devine mai mic  $9.436.830 - 625.000 = \mathbf{8.811.830}$  lei. Am scăzut toată pierderea fiscală, deoarece 70% din profitul impozabil este (mult) mai mare decât pierderea reportată din exercițiul precedent.

Tot profitul fiscal se impozitează cu cota normală, așa încât rezultă un impozit calculat, înainte de credit fiscal, de reduceri, scutiri și alte bonificații egal cu  $16\% \times 8.811.830 = \mathbf{1.409.893}$  lei.

Din acest impozit calculat trebuie să scădem, mai întâi, **creditul fiscal**, adică:

- 2) impozitul suportat în străinătate și pe care îl putem scădea din impozitul calculat în România (credit fiscal extern) 63.000 lei;
- 3) scutirea de impozit pe profitul reinvestit  $16\% \times 333.000 = 53.280$  lei;
- 4) sponsorizarea este recunoscută fiscal în limita următoare min(cheltuiala cu sponsorizarea eligibilă,  $0,75\% \times$  cifra de afaceri,  $20\% \times$  impozitul datorat):
  - cheltuiala eligibilă cu sponsorizarea este de 899.000 lei;
  - limita corespunzătoare cifrei de afaceri este de  $0,75\% \times 99.500.000 = 746.250$  lei;
  - impozitul datorat este ultimul impozit calculat după deducerea sumelor scăzute până acum:  $1.409.893 - 63.000 - 53.280 = 1.293.613$  lei, adică avem limita de  $20\% \times 1.293.613 = 258.723$  lei;
  - suma scăzută ca sponsorizare din impozitul anului 2025 este min(899.000; 746.250; 258.723) = 258.723 lei;
- d) totalul creditului fiscal este de  $63.000 + 53.280 + 258.723 = \mathbf{375.003}$  lei.

După creditul fiscal, rămâne un impozit calculat de  $1.409.893 - 375.003 = 1.034.890$  lei, din care se scade bonificația de care firma beneficiază pentru că are capitalurile proprii pozitive și în creștere:  $12\% \times 1.034.890 = 124.187$  lei. După aceste calcule, am ajuns la impozitul pe profit anual datorat efectiv de firmă:  $1.034.890 - 124.187 = 910.704$  lei.



Impozitul datorat este mai mare decât impozitul efectiv înregistrat la primele trei trimestre ale anului fiscal, deci suma de înregistrat la sfârșitul lui 2025 (la trimestrul 4) este egală cu  $910.704 - 1.100.000 = -189.296$  lei:

|     |   |      |          |          |
|-----|---|------|----------|----------|
| 691 | = | 4411 | -189.296 | -189.296 |
|-----|---|------|----------|----------|

Închidem contul de cheltuială și contabilizăm, la aceeași dată, constituirea rezervei legale și a rezervei din facilități fiscale:

|     |   |          |          |          |
|-----|---|----------|----------|----------|
| 121 | = | 691      | -189.296 | -189.296 |
| 129 | = | %        | 82.280   | -        |
|     |   | 1061     |          | 29.000   |
|     |   | 1068.IPS |          | 53.280   |

La completarea declarației, nu trebuie să uităm să adăugăm la cheltuielile de exploatare și cheltuiala cu impozitul pe profit, adică să ajungem la  $89.589.000 + 910.704 = 90.499.704$  lei. De asemenea, aceeași cheltuială cu impozitul pe profit trebuie adăugată la cheltuieli nedeductibile, pentru a ajunge la un total final al acestora de  $3.579.330 + 910.704 = 4.490.034$  lei.

## 6.16. Cheltuieli deductibile și alte elemente fiscale în contractele de leasing

Contractul de leasing este o înțelegere prin care o entitate – numită locator sau finanțator – transmite, pe o perioadă determinată, către o altă entitate – numită locatar sau utilizator – dreptul de folosință asupra unui bun, contra unei plăți periodice, numită rată de leasing. Locatorul rămâne proprietar al bunului și, la sfârșitul contractului de leasing, se obligă să respecte dreptul utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul ori de a-l înceta. Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de terminarea contractului, dar nu mai devreme de 12 luni de la începerea acestuia.

### 6.16.1. Leasing financiar și leasing operațional

Separarea dintre leasing financiar și leasing operațional este importantă din perspectiva modului de înregistrare în contabilitate, dar și a apariției/recunoașterii veniturilor/cheltuielilor specifice. Norme contabile și fiscale românești s-au inspirat dintr-o versiune mai veche a normelor contabile internaționale, mai precis, din IAS 17 – normă care nu mai este în vigoare, fiind înlocuită cu IFRS 16, de la 1 ianuarie 2019. Din punct de vedere contabil, *leasingul financiar* este operațiunea care transferă cea mai mare parte din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului. În tabelul 19, facem o paralelă între criteriile contabile (OMFP 1802/2014) și cele fiscale de clasificare a contractelor de leasing. Îndeplinirea unui singur criteriu este suficientă pentru a califica un contract drept leasing financiar.

## Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii

| <i>Criteriul general</i>                                                                            | <i>Reguli contabile obișnuite -OMFP 1802/2014</i>                                                                                                                                                                                                                                               | <i>Reguli fiscale – legea 227/2015</i>                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Transferul riscurilor și beneficiilor aferente proprietății asupra bunului de la locator la locatar | Da, condiție generală, din care derivă cele cinci criterii enumerate mai jos. Se transferă <b>cea mai mare parte</b> din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului.                                                                                            | Da, dar este una din cele cinci condiții enumerate în Cod, pe același plan cu celelalte, fără să se precizeze că din ea derivă celelalte.                                                                                                                 |
| Transferul explicit de proprietate la sfârșitul contractului                                        | Da, <i>leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârșitul duratei contractului de leasing.</i>                                                                                                                                                              | Da, precizarea din contract trebuie să fie <b>expresă</b> .                                                                                                                                                                                               |
| Preț mic de exercitare a opțiunii de cumpărare, astfel încât cumpărarea să fie foarte probabilă     | Da: prețul de exercitare a opțiunii de cumpărare se estimează a fi <b>suficient de mic</b> în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată. | Da, calcul precis: valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente. |
| Durata contractului în raport cu durata de viață a bunului                                          | Da, condiție formulată identic, durata contractului trebuie să acopere, <b>în cea mai mare parte</b> , durata de viață a bunului, fără precizarea unui prag explicit, chiar dacă nu se face transferul de proprietate.                                                                          | Da, dar durata contractului trebuie să fie de <b>minim 80%</b> din durata de viață.                                                                                                                                                                       |
| Valoarea cumulată a ratelor, în raport cu valoarea de intrare a bunului                             | Da: valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator.                                                                           | Da, fără detalierea a ceea ce înseamnă valoarea de intrare.                                                                                                                                                                                               |
| Natura specială a bunurilor care fac obiectul contractului                                          | Da, condiție prezentată explicit.                                                                                                                                                                                                                                                               | Nu apare deloc.                                                                                                                                                                                                                                           |

Tabel 19 – Condiții contabile și fiscale de identificare a contractelor de leasing financiar  
(adaptare după Istrate, 2017)

Atât după regula fiscală, cât și după cea contabilă, *contract de leasing operațional* este orice contract de leasing încheiat între locator și locatar, care nu îndeplinește nici una din condițiile specifice contractului de leasing financiar.



Distincția dintre cele două forme ale leasing-ului se concretizează în modalități diferite de calcul a ratei de leasing și, mai ales, în mecanisme diferite pentru înregistrarea în contabilitate. Pentru leasingul financiar rata de leasing reprezintă cota parte din valoarea de intrare a bunului<sup>256</sup>, la care se adaugă dobânda de leasing. În acest caz, dobândirea de imobilizări este tratată ca o investiție, bunurile respective fiind supuse amortizării la utilizator. Pentru leasingul operațional, rata de leasing este stabilită prin acordul părților, iar amortizarea se contabilizează de locator.

Organizarea și funcționarea societăților de leasing operațional și de leasing financiar prezintă unele diferențe. Cea mai importantă dintre acestea constă în trecerea operațiunilor de leasing financiar în supravegherea BNR, inclusiv din punct de vedere al normelor contabile aplicate (conform OG 28/2006). Deci, societățile de leasing operațional aplică OMFP 1802/2014, în timp ce societățile de leasing financiar aplică normele contabile specifice instituțiilor financiare nebancare, aprobate de BNR, ultima în vigoare fiind Ordinul BNR nr. 6/2015.

#### 6.16.2. Reguli contabile și fiscale în cazul contractelor de leasing operațional

Din punct de vedere contabil, operațiunea de leasing operațional este asimilată unei închirieri obișnuite. Traducerea contabilă a acestui fapt se concretizează în:

- la societatea de leasing se înregistrează ratele de încasat într-un cont în afara bilanțului și se consemnează creanță, venit și TVA colectată la facturarea fiecărei rate (baza de calcul a TVA este toată rata care, de altfel, se trece integral la venituri); în plus societatea de leasing înregistrează amortizarea bunului, deductibilă după regulile generale;
- la utilizator se înregistrează ratele de plată într-un cont în afara bilanțului și se trece pe cheltuieli rata de leasing facturată de locator.

**Exemplu:** Societatea de leasing operațional încheie un contract de leasing operațional cu un client<sup>257</sup>. În virtutea acestui contract, societatea de leasing cumpără un utilaj la cost de 450.000 lei, TVA 21%, amortizabil liniar pe 10 ani. Durata contractului de leasing operațional este de 2 ani, cu rate lunare negociate egale în valoare de 8.500 lei fiecare. Simplificăm, considerând că nu apar cheltuieli de operare și că nu se plătesc avansuri. Contabilizarea și regimul fiscal se pot prezenta astfel:

| <i>Societate de leasing operațional</i> |   |     | <i>Utilizator</i> |
|-----------------------------------------|---|-----|-------------------|
| - cumpărarea bunului:                   |   |     |                   |
| %                                       | = | 404 | <u>544.500</u>    |
| 213                                     |   |     | 450.000           |
| 4426                                    |   |     | 94.500            |

<sup>256</sup> Conform OG 51/1997, valoarea de intrare a bunului este egală cu valoarea la care acesta a fost dobândit de finanțator.

<sup>257</sup> Este posibil ca obiectul contractului să îl reprezinte un bun pe care societatea de leasing operațional îl deține deja, caz în care nu mai avem de contabilizat achiziția.

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

|                                                                                                   |                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|
| - transferul bunului către utilizator se poate consemna în analitice ale contului de imobilizare; | - primirea bunului în leasing operațional se consemnează în conturi din afara bilanțului: |
| - putem consemna ratele de încasat, într-un cont în afara bilanțului:                             | 8031 450.000                                                                              |
| 807 204.000                                                                                       | - ratele de plată: 24 x 8.500:                                                            |
| - facturarea unei rate:                                                                           | 8036 204.000                                                                              |
| 4111 = % 10.285                                                                                   | - primirea facturii privind o rată:                                                       |
| 706 8.500                                                                                         | % = 401 10.285                                                                            |
| 4427 1.785                                                                                        | 612 8.500                                                                                 |
| - scăderea ratelor de încasat:                                                                    | 4426 1.785                                                                                |
| 807 8.500                                                                                         | - scăderea ratelor de plată:                                                              |
|                                                                                                   | 8036 8.500                                                                                |
| - amortizarea lunară a bunului: 450.000 / (10 x 12) = 3.750 lei:                                  |                                                                                           |
| 6811 = 2813 3.750                                                                                 |                                                                                           |
| În mod normal, venitul (706) este impozabil, iar cheltuiala (6811) este deductibilă.              | Cheltuiala (612) este deductibilă, în condițiile normale ale Codului fiscal.              |

E posibil ca operațiunea de leasing operațional să se deruleze între un utilizator român și o societate de leasing străină. În acest caz, foarte probabil, pe factura cu ratele nu va apărea TVA – operațiunea este neimpozabilă pentru societatea de leasing străină, pentru că locul impunerii este, de regulă, în România, dacă utilizatorul este persoană impozabilă. Deci, utilizatorul român va avea drepturi cu privire la TVA – deduce taxă, pentru că este cumpărător -, dar își asumă și obligații cu privire la TVA: colectează taxă. În același timp, rata de leasing este asimilată unei redevențe<sup>258</sup>, ceea ce obligă pe clientul român să aplice titlul VI al Codului fiscal, referitor la impozitul pe veniturile nerezidenților. Redevențele sunt în lista veniturilor impozabile în România, realizate de nerezidenți.

**Exemplu:** Clientul român semnează un contract de leasing operațional cu o societate de leasing din Belgia. Obiectul contractului îl reprezintă un echipament la cost de 450.000 euro, amortizabil liniar pe 10 ani. Durata contractului de leasing financiar este de 2 ani, cu rate lunare negociate egale în valoare de 8.500 euro fiecare. Contabilizarea și regimul fiscal se pot prezenta astfel (doar la utilizator):

- preluarea bunului în leasing, la 5,10 lei/euro și consemnarea ratelor de plată (8.500 x 24 x 5,10):

|      |           |
|------|-----------|
| 8031 | 2.295.000 |
| 8036 | 1.040.400 |

- primirea facturii pentru o rată, la 5,11 lei/euro: pe factură nu apare TVA, așa încât utilizatorul român autolichidează taxa (4426 = 4427); scoaterea din afara bilanțului a ratei facturate se face la 5,10 lei/euro

<sup>258</sup> Codul fiscal stabilește că plățile de orice natură pentru folosirea ori dreptul de folosință a oricărui echipament reprezintă redevență.



## Costel ISTRATE

|      |   |      |           |           |
|------|---|------|-----------|-----------|
| 612  | = | 401  | 43.435,00 | 43.435,00 |
|      |   | 8036 | 43.350,00 | 43.350,00 |
| 4426 | = | 4427 | 9.121,35  | 9.121,35  |

- impozitul pe veniturile nerezidenților din redevența plătită de români este de 16%, dar prioritară este convenția de evitare a dublei impunerii încheiată de România cu Belgia; în acest tratat, se stabilește că, în cazul redevențelor, impozitul reținut la sursă nu poate depăși 5% din suma brută a redevențelor; reținerea se face la cursul de schimb de la data plății redevenței, pe care îl presupunem 5,12 lei/euro: suma reținută este de  $5\% \times 8.500 = 425$  euro:

|         |   |     |          |          |
|---------|---|-----|----------|----------|
| %       | = | 446 | -        | 2.176,00 |
| 401     |   |     | 2.171,75 |          |
| 665/635 |   |     | 4,25     |          |

### 6.16.3. Cheltuieli contabile și fiscale în contractele de leasing financiar

În cazul leasingului financiar, operațiunea este una de finanțare: un fel de împrumut acordat de locator locatarului, un împrumut în bunuri, cu rambursare eşalonată în bani. Remunerarea finanțatorului se face cu dobândă, rata acesteia fiind convenită de părți. O rată de leasing financiar este formată, astfel, din dobândă și restituire de capital – ca la orice împrumut – la care se pot adăuga comisioane de operare, cheltuieli cu asigurările, diferențe de curs valutar, facturarea unei părți din valoarea reziduală<sup>259</sup>, TVA.

**Exemplu:** Societatea de leasing operațional încheie un contract de leasing financiar cu un client. În virtutea acestui contract, societatea de leasing cumpără un utilaj la cost de 450.000 lei, TVA 21%, amortizabil liniar pe 10 ani. Utilizatorul va plăti un avans de 10.000 lei, iar durata contractului de leasing financiar este de 6 ani, cu 72 de rate lunare egale în valoare de 8.525,75 lei fiecare, în condițiile unei dobânzi de 15% pe an; simplificăm (așa cum fac instituțiile de finanțare) și calculăm dobânda lunară prin împărțirea dobânzii anuale la 12:  $15\% / 12 = 1,25\%$  lunar<sup>260</sup>.

<sup>259</sup> Societățile de leasing nu prea au interes ca, la sfârșitul contractului, utilizatorul să nu exercite opțiunea de cumpărare. În multe cazuri, deci, încă prin contractul inițial, utilizatorul se angajează să cumpere bunul și înțelegerea prevede, adeseori, ca valoarea reziduală (prețul de exercitare a opțiunii de cumpărare) să nu se factureze la finalul contractului, ci eşalonat, la fiecare din ratele contractului. În acest fel, societatea de leasing are aproape certitudinea că bunul va fi cumpărat de utilizator, iar acesta din urmă evită un efort de trezorerie important la sfârșitul contractului.

<sup>260</sup> Din punct de vedere matematic, împărțirea la 12 a dobânzii anuale pentru a obține dobânda lunară este corectă doar dacă baza de calcul a dobânzii nu se schimbă în cursul anului. Nu este cazul împrumuturilor la care rambursarea se face lunar în rate egale: aici, operațiunea corectă ar fi extragerea radicalului indice 12 din 1,15. Acest calcul ne-ar duce la o dobândă lunară de  $(\sqrt[12]{1,15} - 1) \times 100 = 1,1715\%$  pe lună. Însă formula trecută în contract devine obligatorie, astfel încât utilizatorul și-o asumă, chiar dacă instituția de credit va câștiga o mică diferență care face și ea ca dobânda anuală efectivă să fie mai mare decât dobânda nominală trecută în contract.

*Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*

Părțile se înțeleg asupra unei valori reziduale<sup>261</sup> de 20% din valoarea de intrare, adică 90.000 lei. Fiind un fel de împrumut, în contractul de leasing financiar apare și un scadențar, cu câte un rând pentru fiecare rată, pe componente ale acesteia. Prezintă un extras dintr-un astfel de posibil scadențar:

| <i>Rata</i>  | <i>Valoare rată</i> | <i>Baza de calcul a dobânzii</i> | <i>Dobânda lunară</i> | <i>Restituire de capital</i> | <i>Sold datorie*</i> |
|--------------|---------------------|----------------------------------|-----------------------|------------------------------|----------------------|
| <i>0</i>     | <i>1</i>            | <i>2</i>                         | <i>3=1,25% x 2</i>    | <i>4 = 1 - 3</i>             | <i>5 = 2 - 4</i>     |
| Avans        | 10.000,00           | -                                | -                     | 10.000,00                    | 440.000,00           |
| Rata 1       | 8.525,75            | 440.000,00                       | 5.500,00              | 3.025,75                     | 436.974,25           |
| Rata 2       | 8.525,75            | 436.974,25                       | 5.462,18              | 3.063,57                     | 433.910,68           |
| ...          |                     |                                  |                       |                              |                      |
| Rata 37      | 8.525,75            | 303.491,55                       | 3.793,64              | 4.732,11                     | 298.759,44           |
| ...          |                     |                                  |                       |                              |                      |
| Rata 71      | 8.525,75            | 104.529,54                       | 1.306,61              | 7.219,14                     | 97.309,39            |
| Rata 72      | 8.525,75            | 97.309,39                        | 1.216,36              | 7.309,39                     | 90.000,00            |
| <b>Total</b> | <b>623.854,00</b>   | <b>-</b>                         | <b>263.854,00</b>     | <b>360.000,00</b>            | <b>-</b>             |

\*Formula este valabilă începând cu rata 1; la avans nu avem dobândă.

Contabilizarea și regimul fiscal se pot prezenta astfel, la utilizator<sup>262</sup>:

- primirea facturii pentru avans și plata acestuia:

|      |   |      |           |           |
|------|---|------|-----------|-----------|
| %    | = | 404  | -         | 12.100,00 |
| 409  |   |      | 10.000,00 |           |
| 4426 |   |      | 2.100,00  |           |
| 404  | = | 5121 | 12.100,00 | 12.100,00 |

- recepția bunului luat în leasing financiar:

|     |   |     |            |            |
|-----|---|-----|------------|------------|
| 213 | = | 167 | 450.000,00 | 450.000,00 |
|-----|---|-----|------------|------------|

- prezentarea, în conturi din afara bilanțului, a ratelor de plată, fără avans (72 x 8.525,75 = 613.854,00 sau 623.854,00 - 10.000,00), precum și a dobânzilor de plată, pe care le găsim pe coloana corespunzătoare din scadențarul de mai sus<sup>263</sup>:

|      |            |
|------|------------|
| 8036 | 613.854,00 |
| 8051 | 263.854,00 |

<sup>261</sup> În OG 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, valoarea reziduală este definită drept valoarea la care, după achitarea de către utilizator a tuturor ratelor de leasing prevăzute în contract, precum și a tuturor celorlalte sume datorate conform contractului, se face transferul de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator și este stabilită de părțile contractante.

<sup>262</sup> Societatea de leasing financiar ține contabilitatea după regulile instituțiilor de credit și nu abordăm această evidență.

<sup>263</sup> Chiar dacă OMFP 1802/2014 stabilește că 8036 se folosește doar pentru leasing operațional (și, în general, pentru situațiile în care nu se recunoaște imobilizarea ca atare), considerăm că este utilă urmărirea ratelor de plată prin 8036 și la leasingul financiar, în vederea unei mai rapide identificări a informației de prezentat în note cu privire la ratele de plată.



- regularizarea avansului:

|     |   |     |           |  |           |
|-----|---|-----|-----------|--|-----------|
| 167 | = | 409 | 10.000,00 |  | 10.000,00 |
|-----|---|-----|-----------|--|-----------|

- primirea facturii pentru rata 1: pe factură apar pe rânduri distincte toate componentele ratei (dobândă 5.500,00 lei, restituire de capital 3.025,75 lei); presupunem că există și cheltuieli de operare percepute de societatea de leasing (150 lei), precum și cheltuiala cu asigurarea bunului plătită de societatea de leasing și recuperată de la utilizator (380 lei); baza de calcul a TVA include toate sumele din factură, mai puțin asigurarea (5.500,00 + 3.025,75 + 150,00):

|      |   |     |          |           |
|------|---|-----|----------|-----------|
| %    | = | 404 | -        | 10.877,66 |
| 167  |   |     | 3.025,75 |           |
| 666  |   |     | 5.500,00 |           |
| 628  |   |     | 150,00   |           |
| 613  |   |     | 380,00   |           |
| 4426 |   |     | 1.821,91 |           |

- scăderea, din afara bilanțului, a elementelor aferente primei rate:

|  |      |          |
|--|------|----------|
|  | 8036 | 8.525,75 |
|  | 8051 | 5.500,00 |

- contabilizarea amortizării lunare a imobilizării preluate în leasing financiar:  
 $450.000 / (10 \times 12) = 3.750,00$  lei:

|      |   |      |          |  |          |
|------|---|------|----------|--|----------|
| 6811 | = | 2813 | 3.750,00 |  | 3.750,00 |
|------|---|------|----------|--|----------|

Cheltuielile contabilizate de utilizator (dobândă, amortizare, comision, asigurare) sunt deductibile, în condiții normale, la calculul rezultatului fiscal.

#### 6.16.4. Lease-back financiar

Pentru o mai bună punere în evidență a particularităților contractelor de lease-back, este util să reamintim, în figura 4, părțile care intervin într-o variantă simplă de contract de leasing financiar referitor la un bun nou.

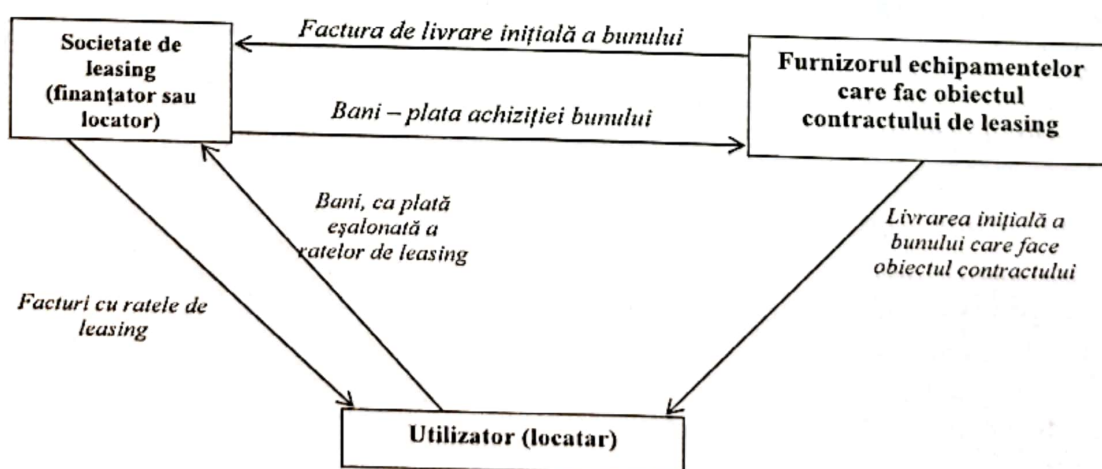


Figura nr. 4 – Părți într-un contract de leasing  
 (adaptat după Istrate, 2016, pp. 90-91)

Schema se poate adapta și completa, cu diverse modificări. Dacă, de exemplu, utilizatorul este și furnizor, contractul devine unul de lease-back, adică, în termenii OMFP 1802/2014, „o tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing”. Mai concret, utilizatorul are nevoie de bani mulți și imediat, nu găsește o bancă dispusă să-i acorde împrumut în condiții acceptabile, astfel încât poate găsi o societate de leasing căreia îi vinde unul sau mai multe active imobilizate, pe care le păstrează în folosință, în virtutea condițiilor unui contract de leasing operațional sau financiar.

Atunci când contractul se finalizează într-un leasing operațional, veniturile din vânzarea bunului către societatea de leasing și cheltuiala aferentă descărcării gestiunii cu bunul respectiv, precum și cheltuiala ulterioară cu chiria negociată cu societatea de leasing au regimul fiscal obișnuit, fără să genereze particularități fiscale deosebite. E posibil ca, din punct de vedere fiscal, operațiunea să fie ușor nefavorabilă pentru firmă, în sensul că se colectează imediat TVA la tot prețul de vânzare către locator și se calculează imediat impozit pe profitul rezultat de pe urma diferenței dintre prețul negociat cu societatea de leasing și suma cu care s-a descărcat gestiunea. De fapt, este vorba despre o anticipare a unor impozite care vor fi recuperate eșalonat, pe perioada contractului, prin deducerea TVA aferentă ratelor de leasing și prin deducerea fiscală a cheltuielii cu ratele de leasing operațional, dacă este cazul.

Atunci când contractul de lease-back se încadrează la leasing financiar, atât după aplicarea criteriilor contabile, cât și după aplicarea celor fiscale, maniera de contabilizare propusă de OMFP 1802/2014 (5121=167) este una suficient de inedită, cât să genereze venituri și cheltuieli contabile și fiscale diferite de cele care ar apărea dacă ne-am limita la interpretarea individuală a documentelor justificative aferente. În lipsa unei precizări exprese a legii fiscale – cu trimitere la cheltuieli și venituri aferente contractelor de lease-back –, trebuie să considerăm că veniturile și cheltuielile contabile beneficiază și de recunoaștere fiscală, la stabilirea impozitului pe profit.

**Exemplu:** Firma deține un utilaj a cărui valoare de intrare este de 540.000 lei, cu amortizarea cumulată de 180.000 lei și cu durata rămasă de amortizare de 8 ani. Firma aplică modelul costului pentru evaluarea ulterioară a acestor imobilizări (nu reevaluează). În urma contractului cu o societate de leasing financiar, bunul face obiectul unui lease-back, în următoarele condiții:

- valoarea negociată a contractului (prețul de vânzare fără TVA către locator) 441.000 lei;
- durata contractului 5 ani (60 luni), cu rate lunare constante, egale cu 9.495,59 lei fiecare; la acestea se adaugă asigurarea și cheltuielile lunare de operare;
- dobânda anuală 15% (1,25% pe lună);
- valoare reziduală 88.200 lei.

Contabilizarea contractului, cu o ușoară ajustare a soluției propuse de OMFP 1802/2014 și cu justificarea ei, se poate prezenta astfel:

- vânzarea bunului către societatea de leasing, cu factură și contract de lease-back: bunul rămâne în folosința utilizatorului-furnizor, deci nu se poate face descărcarea



gestiunii, adică nu putem avea cheltuială (în 6583); lipsa cheltuielii nu ne permite să înregistrăm vreun venit din vânzare (în 7583); singura obligație fiscală este colectarea TVA la tot prețul de vânzare:

|     |   |      |            |            |
|-----|---|------|------------|------------|
| 461 | = | %    | 533.610,00 | -          |
|     |   | 167  |            | 441.000,00 |
|     |   | 4427 |            | 92.610,00  |

- încasarea banilor de la locator:

|      |   |     |            |            |
|------|---|-----|------------|------------|
| 5121 | = | 461 | 533.610,00 | 533.610,00 |
|------|---|-----|------------|------------|

- consemnarea, în afara bilanțului, a ratelor de plată ( $60 \times 9.495,59 = 569.735,40$  lei) și a dobânzilor aferente contractului de lease-back financiar ( $216.935,40$  lei<sup>264</sup>):

|      |  |            |  |
|------|--|------------|--|
| 8036 |  | 569.735,40 |  |
| 8051 |  | 216.935,40 |  |

- înregistrarea facturii aferente primei rate, cu: dobânda 5.512,50 lei, restituire de capital 3.983,09 lei; comision de operare 150,00 lei, asigurare 350 lei, TVA 21%  $\times (5.512,50 + 3.983,09 + 150,00) = 1.832,66$  lei:

|      |   |     |          |           |
|------|---|-----|----------|-----------|
| %    | = | 404 | -        | 12.021,16 |
| 167  |   |     | 3.983,09 |           |
| 666  |   |     | 5.512,50 |           |
| 628  |   |     | 150,00   |           |
| 613  |   |     | 350,00   |           |
| 4426 |   |     | 2.025,57 |           |

- scăderea, din afara bilanțului, a elementelor aferente primei rate:

|  |      |          |
|--|------|----------|
|  | 8036 | 9.495,59 |
|  | 8051 | 5.512,50 |

- amortizarea lunară a echipamentului care a făcut obiectul contractului de lease-back nu se schimbă, rămâne egală cu valoarea rămasă raportată la durata rămasă  $(540.000 - 180.000) / (8 \times 12) = 3.750,00$  lei/lună:

|      |   |     |          |          |
|------|---|-----|----------|----------|
| 6811 | = | 404 | 3.750,00 | 3.750,00 |
|------|---|-----|----------|----------|

Observăm că efectele suplimentare ale tranzacției de lease-back asupra cheltuielilor și veniturilor utilizatorului se manifestă doar prin cheltuielile cu dobânda, comisioanele și asigurarea aferente contractului.

<sup>264</sup> Am făcut calculele într-un fișier separat, pe care nu-l punem în text. Totuși, plecând de la formula simplă că rata = dobândă + restituire de capital, stabilim că dobânda = rată - restituire de capital. Pentru cele 60 de rate, valoarea ratelor este de 569.735,40, restituirea de capital aferentă ratelor este de  $441.000 - 88.200 = 352.800$  lei, deci totalul dobânzii ajunge la  $569.735,40 - 352.800,00 = 216.935,40$  lei.

## Capitolul 7

### Impozite și contribuții aferente salariilor

Impozitele și contribuțiile obligatorii calculate pe baza salariilor reprezintă cea mai importantă componentă a sarcinii fiscale a firmelor românești. În tabelul 4 de la subcapitolul 2.2.2. am propus o statistică prin care se vede că, pentru firmele cotate pe piața reglementată a BVB, sarcina fiscală salarială este, în medie, cea mai importantă, foarte apropiată de alte impozite și taxe și, oricum, mult peste impozitul pe profit. Având în vedere datele disponibile, am analizat, în același mod, și situația firmelor românești cotate pe piața alternativă AeRo – mai apropiată de profilul obișnuit al firmelor românești: ponderile sarcinii fiscale salariale ajung la cifre și mai mari – în jur de 80% din sarcina fiscală totală (Istrate, 2021b). Impozitarea muncii este, deci, o sursă importantă de bani pentru bugetele publice, îndeosebi pentru bugetele asigurărilor sociale, iar mediul economic o percepe ca fiind foarte apăsătoare. Această sarcină fiscală poate explica, într-o anumită măsură, nivelul evaziunii fiscale în ceea ce privește impozitul pe salarii și contribuțiile sociale, în ciuda scăderii constante a cotelor nominale aferente acestor impozite și contribuții. Această scădere a cotelor nominale a fost însoțită de o creștere foarte susținută a salariului minim, de la 140 lei în 2001, la 4.325 lei, începând cu iulie 2026, adică o creștere totală de 2.989% în 21 de ani (ceea ce corespunde unei creșteri anuale medii de 14,71%). Vom vedea, la subcapitolul de contribuții sociale, că scăderea cotei nominale minime cumulate a acestora este de doar 22,75 puncte procentuale în aceeași perioadă (de la 60% în 2001, la 37,25% în 2026), ceea ce corespunde unei scăderi anuale de 1,9%, mult mai mică decât creșterea salariului minim. Dacă luăm în considerare și creșterile semnificative ale salariului mediu, putem găsi explicația acestui pseudo-paradox: cotele de contribuții scad, dar presiunea fiscală asupra muncii este percepută ca fiind tot mai mare.

Vom trata distinct cele două componente ale sarcinii fiscale privind salariile: contribuțiile sociale obligatorii și impozitul pe salarii. Începem cu contribuțiile sociale, deoarece calculul actual al impozitului pe salarii presupune luarea în considerare a contribuțiilor angajatului.



## 7.1. Contribuții sociale și fiscale privind salariile

Fondurile folosite de autoritățile publice pentru plata pensiilor și a altor drepturi de asigurări sociale, a indemnizațiilor de șomaj și asimilate acestora, pentru finanțarea serviciilor medicale – și a sistemului medical, în general – pentru acoperirea indemnizațiilor de incapacitate de muncă și a multor altor cheltuieli publice nu provin din „banii statului”, așa cum, din păcate, se mai vehiculează, ci din contribuțiile angajaților, ale angajatorilor și ale altor persoane obligate să contribuie la constituirea acestor fonduri. Reamintim faptul că statul nu face decât să gestioneze – cu mai mult sau mai puțin succes – acești bani, colectându-i de la contribuabili și redirecționându-i către beneficiarii – mai mult sau mai puțin îndreptățiți – de prestații sociale. Nevoile de bani pentru destinațiile amintite mai sus sunt foarte mari și, adeseori, bugetele autorităților care gestionează banii respectivi sunt deficitare<sup>265</sup>, adică este nevoie de completarea acestora din alte surse – de regulă, se apelează la bugetul de stat care, deficitar fiind și el, obligă la efectuarea de împrumuturi sau la creșterea de taxe și, câteodată, la scăderea unor cheltuieli.

### 7.1.1. Tipuri de contribuții sociale actuale, aferente salariilor

În ce privește contribuțiile sociale aferente salariilor, reținem că există două mari categorii, în funcție de cine le suportă: contribuțiile angajatorului și contribuțiile angajaților. Începând cu 2018, s-a modificat radical structura contribuțiilor, rămânând în sarcina angajatorului doar două:

- 1) contribuția pentru asigurări sociale (CAS), în cazul salariaților angajați în condiții deosebite și în condiții speciale de muncă;
- 2) contribuția asiguratorie pentru muncă (CAM) care, de fapt, regroupează o serie de contribuții vechi ale angajatorului, deoarece autoritățile repartizează sumele încasate în contul acestei contribuții pe câteva destinații pentru care erau datorate contribuții distincte până în 2017: garantarea creanțelor salariale, asigurările de șomaj, asigurările pentru accidente de muncă și boli profesionale, plata concediilor medicale.

Angajații au și ei tot două contribuții, începând cu 2018, în cote care să includă, parțial și fostele contribuții ale angajatorului pe aceste destinații:

- 1) contribuția individuală la asigurările sociale (CAS);
- 2) contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS)

Până în 2017 inclusiv, ponderea principală (ca număr și ca procente) o aveau contribuțiile angajatorului, în număr de șase:

<sup>265</sup> În execuția bugetară pe 2025, ministerul finanțelor publică date care arată că ponderea în PIB a contribuțiilor sociale (ca venituri) a fost de 10,9%, în timp ce ponderea cheltuielilor cu asistența socială s-a ridicat la 13,1% ([https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/buletin/executii/Anexa2\\_bgc31122025.pdf](https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/buletin/executii/Anexa2_bgc31122025.pdf), consultat pe 14 martie 2026)

- 1) contribuția la asigurările sociale (CAS);
- 2) contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS);
- 3) contribuția la asigurările pentru de șomaj (CFS)
- 4) contribuția pentru concedii și indemnizații (CCI)
- 5) contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale (RISC)
- 6) contribuția pentru garantarea creanțelor salariale (GCS)

Acestea erau completate cu cele trei contribuții ale angajaților:

- 1) contribuția la asigurările sociale (CAS);
- 2) contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS);
- 3) contribuția la asigurările pentru de șomaj (CFȘ).

Este de reținut că, de-a lungul timpului, au mai fost și alte contribuții, la care autoritățile au renunțat sau care se percep după criterii diferite de cele folosite pentru CAS, CASS, CAM. Una dintre aceste obligații este impusă de legea 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap. În virtutea acestei legi, autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, cu cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați. Dacă această obligație nu este respectată, atunci entitățile devin plătitoare ale unei contribuții, putând opta dintre următoarele:

- a) plata lunară către bugetul de stat a unei sume sumă reprezentând salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap; sau
- b) plata lunară către bugetul de stat a unei sume reprezentând echivalentul a minimum 50% din salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, iar cu suma reprezentând diferența până la nivelul sumei menționate la punctul anterior, să achiziționeze, pe bază de parteneriat, produse și/sau servicii realizate prin activitatea proprie a persoanelor cu handicap angajate în unități protejate autorizate.

În toate cazurile, contribuția la acest fond pentru persoane cu handicap se contabilizează simplu: 635 = 446.



| Anul               | Contribuții angajator* (%) |      |       |      |     |      |                    | Contribuții angajat (%) |      |     | Total contribuții (%) |       |
|--------------------|----------------------------|------|-------|------|-----|------|--------------------|-------------------------|------|-----|-----------------------|-------|
|                    | CAS                        | CASS | CCI** | CAM  | CFȘ | GCS  | RISC               | CAS                     | CASS | CFȘ | min.                  | max.  |
| 2026               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2025               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2024               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2023               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2022               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2021               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2020               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2019               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2018               | 0 (4 sau 8)                | -    | -     | 2,25 | -   | -    | -                  | 25                      | 10   | -   | 37,25                 | 45,25 |
| 2017               | 15,8 (20,8 sau 25,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 39,25                 | 49,95 |
| 2016               | 15,8 (20,8 sau 25,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 39,25                 | 49,95 |
| 2015               | 15,8 (20,8 sau 25,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 39,25                 | 49,95 |
| din oct. 2014      | 15,8 (20,8 sau 25,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 39,25                 | 49,95 |
| până în sept. 2014 | 20,8 (25,8 sau 30,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 44,25                 | 54,95 |
| 2013               | 20,8 (25,8 sau 30,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 44,25                 | 54,95 |
| 2012               | 20,8 (25,8 sau 30,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 44,25                 | 54,95 |
| 2011               | 20,8 (25,8 sau 30,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 44,25                 | 54,95 |
| 2010               | 20,8 (25,8 sau 30,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 44,25                 | 54,95 |
| din feb. 2009      | 20,8 (25,8 sau 30,8)       | 5,2  | 0,85  | -    | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 10,5                    | 5,5  | 0,5 | 44,25                 | 54,95 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                             |     |      |   |     |      |                    |       |     |     |       |       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|-----|------|---|-----|------|--------------------|-------|-----|-----|-------|-------|
| în ian. 2009                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 18,0 (23 sau 28,0)          | 5,2 | 0,85 | - | 0,5 | 0,25 | între 0,15 și 0,85 | 9,5   | 5,5 | 0,5 | 40,45 | 51,15 |
| din dec. 2008                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 18 (23 sau 28)              | 5,2 | 0,85 |   | 0,5 | 0,25 | între 0,4 și 2,0   | 9,5   | 5,5 | 0,5 | 40,70 | 52,30 |
| până în nov. 2008                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 19,5 (24,5 sau 29,5)        | 5,5 | 0,85 | - | 1   | 0,25 | între 0,4 și 2,0   | 9,5   | 6,5 | 0,5 | 43,97 | 55,60 |
| 2007                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 19,5 (24,5 sau 29,5)        | 6   | 0,85 | - | 2   | 0,25 | între 0,4 și 3,6   | 9,5   | 6,5 | 1   | 46,00 | 59,20 |
| 2006                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 20,5 (25,5 sau 30,5) - 0,75 | 7   | 0,75 | - | 2,5 |      | între 0,5 și 4,0   | 9,5   | 6,5 | 1   | 47,50 | 61,00 |
| 2005                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 20 (25 sau 30)              | 7   |      | - | 3   |      | între 0,5 și 4,0   | 9,5   | 6,5 | 1   | 49,50 | 63,00 |
| 2004                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 22 (27 sau 32)              | 7   |      | - | 3   |      | 0,5                | 9,5   | 6,5 | 1   | 49,50 | 59,50 |
| 2003                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 24,5 (29,5 sau 34,5)        | 7   |      | - | 3,5 |      | 0,5                | 9,5   | 6,5 | 1   | 52,50 | 62,50 |
| 2002                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 23,33 (28,33 sau 33,33)     | 7   |      | - | 5   |      | -                  | 11,67 | 7   | 1   | 57,00 | 67,00 |
| 2001***                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 23,33 (28,33 sau 33,33)     | 7   |      | - | 5   |      | -                  | 11,67 | 7   | 1   | 60,00 | 70,00 |
| <p>*În 2001 și în 2002, angajatorul mai avea două contribuții: contribuția la Fondul pentru învățământ (2% doar în 2001, ulterior fiind anulată) și contribuția pentru fondul aferent persoanelor cu handicap (3%, respectiv 2%). Această din urmă contribuție, în sumă procentuală, și-a schimbat forma, fiind valabilă și astăzi.</p> <p>**Contribuția pentru concedii și indemnizații a fost în vigoare începând cu 2006 și până în 2017. În primul an de funcționare, cota de 0,75% s-a scăzut din contribuția la asigurările sociale.</p> <p>***Am început cu 2001 deoarece este anul intrării în vigoare a legii 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, prin care se stabilesc reguli unitare de calcul al contribuțiilor la asigurările sociale. De asemenea, reglementările fiscale de la acea vreme începeau să pregătească sistemul fiscal românesc pentru publicarea primului Cod fiscal unitar (valabil de la 1 ianuarie 2004) și erau redactate după recomandările organismelor financiare internaționale (Banca Mondială și Fondul Monetar Internațional) care asistau România în ieșirea din criza financiară semnificativă generată de reformele economice începute după 1996.</p> |                             |     |      |   |     |      |                    |       |     |     |       |       |

**Tabel 20 - Evoluții ale cotelor de contribuții sociale salariale obligatorii în România**



### 7.1.2. Evoluția cotelor de contribuții sociale aferente salariilor

În tabelul 20, am centralizat câteva date privind evoluția cotelor de contribuții sociale. Am făcut și totaluri pe ani, având în vedere că baza de calcul a acestora este, de regulă, venitul brut realizat de angajați și de persoanele asimilate acestora, din salarii și din veniturile asimilate salariilor (la subcapitolul de impozit pe salarii, vom prelua din Codul fiscal lista principalelor elemente asimilate salariilor).

### 7.2. Impozitul pe salarii

Impozitul pe salarii, acolo unde este cazul, se stabilește aplicând cota de 10% la baza de calcul (Bc) a impozitului. Această bază de calcul se stabilește astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază<sup>266</sup>:

$$Bc = Vb - Csio - Dp - Ctzs - Cpf - Casf - Ab.sp - ETF$$

în care: **Vb** = venitul brut lunar;

**Csio** = contribuțiile sociale individuale obligatorii aferente unei luni (CAS și CASS);

**Dp** = deducerile personale acordate pentru luna respectivă;

**Ctzs** = cotizația sindicală plătită în luna respectivă;

**Cpf** = contribuțiile la fondurile de pensii facultative/scheme de pensii facultative, la care se adaugă contribuțiile la fondurile de pensii ocupaționale, precum și contribuțiile la produsele paneuropene de pensii personale (în limita a 400 euro/an);

**Casf** = primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;

**Ab.sp** = contravaloarea abonamentelor suportate de angajați, în limita echivalentului în lei a 100 euro anual și care se referă la dreptul de a utiliza facilitățile sportive, în vederea practicării sportului și educației fizice cu scop de întreținere, profilactic sau terapeutic, ori în calitate de intermediari pentru serviciile medicale, în cazul în care abonamentele respective includ și servicii medicale<sup>267</sup>;

**ETF** = sumele suportate de angajați pentru dobândirea de acțiuni, obligațiuni și/sau titluri de participare emise de organisme de plasament colectiv în valori mobiliare tranzacționabile (Exchange Traded Fund - ETF), astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro, fără a include costurile aferente tranzacției.

<sup>266</sup> În scopul determinării impozitului pe veniturile salariale, prin **locul unde se află funcția de bază** se înțelege: a) pentru persoanele fizice angajate la un singur loc de muncă, locul unde au încheiat contractul individual de muncă; b) în cazul în care activitatea se desfășoară pentru mai mulți angajatori, locul declarat de persoanele fizice angajate.

<sup>267</sup> Abonamentul vizează servicii furnizate angajatului și/sau oricărei persoane aflate în întreținerea sa, în limita aceluiași plafon, indiferent de numărul de persoane.

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, baza de calcul este determinată ca diferență între venitul brut și contribuțiile sociale individuale obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora.

Obligația calculului, reținerii și virării la bugetele publice a impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale aferente revine angajatorului.

### 7.2.1. Forme și componente ale venitului brut din salarii

Salariile și elementele asimilate lor, plătite sau acordate de angajator angajaților (ori persoanelor asimilate angajaților) reprezintă unul din tipurile de venituri impozabile pe care le pot realiza persoanele fizice. Codul fiscal, la art. 61, propune o listă de 10 astfel de venituri. Celelalte nouă componente ale listei sunt:

- a) venituri din activități independente, adică veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii și veniturile din profesii libere<sup>268</sup>, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente;
- b) venituri din drepturi de proprietate intelectuală (drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor, inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală, brevete de invenție, know-how, desene și modele, mărci înregistrate, francize și altele asemenea, recunoscute și protejate prin înregistrări ale instituțiilor specializate, mărci și indicații geografice, topografii pentru produse semiconductoare și altele asemenea);
- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor<sup>269</sup> (închiriere/subînchiriere, arendare);
- d) venituri din investiții: dividende, dobânzi, transferul titlurilor de valoare și alte operațiuni cu instrumente financiare, câștiguri din transferul aurului de investiții, venituri din lichidarea unor persoane juridice;
- e) venituri din pensii;
- f) venituri din activități agricole (cultivarea produselor agricole vegetale, exploatarea plantațiilor viticole, pomicole, arbuștilor fructiferi și altele asemenea, creșterea și exploatarea animalelor, inclusiv din valorificarea

<sup>268</sup> Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din prestarea de servicii cu caracter profesional, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective, cum ar fi cele obținute de medici, avocați, notari publici, executori judecătorești, experți tehnici și contabili, contabili autorizați, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, sportivi, precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate în condițiile legii și a îndeplinirii criteriilor de recunoaștere a activității independente.

<sup>269</sup> Persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere la sfârșitul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor, califică aceste venituri în categoria venituri din activități independente și le supun regulilor de stabilire a venitului net pentru această categorie.



- produselor de origine animală, în stare naturală), silvicultură (recoltarea și valorificarea produselor specifice fondului forestier național, respectiv a produselor lemnoase și nelemnoase) și piscicultură;
- g) venituri din premii (inclusiv din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale) și din jocuri de noroc<sup>270</sup>;
- h) venituri din transferul proprietăților imobiliare (construcții, terenuri) din patrimoniul personal;
- i) venituri din alte surse (prime de asigurări, diferențe de preț, onorarii).

Definiția salariilor – ca venituri impozabile – ține cont de faptul că veniturile respective se obțin din activități desfășurate în baza unui contract de muncă individual, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor respective ori de forma în care sunt acordate. În principiu, definirea salariului este una destul de simplă și de cuprinzătoare. Din punct de vedere al impozitării, mai greu este să identificăm elementele asimilate salariilor, supuse și ele impozitului. Codul fiscal ne dă o listă lungă de astfel de elemente, inclusiv avantaje în bani și în natură asimilate salariilor, din care nu reținem decât pe cele care ar putea apărea în situația unei întreprinderi obișnuite:

- sumele din profitul net cuvenite administratorilor societăților, potrivit legii sau actului constitutiv, precum și participarea la profitul unității pentru managerii cu contract de management;
- sume reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii;
- remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere;
- sumele primite de fondatorii societăților constituite prin subscripție publică;
- sumele primite de membrii comisiei de cenzori sau comitetului de audit, după caz, precum și sumele primite pentru participarea în consilii, comisii, comitete și altele asemenea;
- indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, prestațiile suplimentare primite de lucrătorii mobili, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați<sup>271</sup> potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în

<sup>270</sup> În scopul delimitării veniturilor din premii de veniturile din jocuri de noroc, sunt considerate câștiguri de natura jocurilor de noroc cele acordate participanților la joc de către orice persoană juridică autorizată să exploateze astfel de jocuri de noroc, conform legislației specifice.

<sup>271</sup> Se asimilează salariaților și administratorii, directorii, managerii care nu au încheiate contracte de muncă, ci contracte de mandat, de administrare, de management.

interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- (i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat<sup>272</sup>;
  - (ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.
- remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;
  - sume reprezentând salarii, diferențe de salarii, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicii de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile;
  - remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri.

Printre avantajele în bani ori în natură asimilate salariilor și pentru care trebuie calculat impozit pe salarii notăm:

- utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii sau închiriat de la o terță persoană, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității;
- împrumuturi nerambursabile;
- anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;
- abonamentele și costul convorbirilor telefonice folosite în scop personal;
- permise de călătorie pe mijloace de transport, folosite în scopul personal;
- bilete de valoare sub forma tichetelor cadou, cu excepția tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor de creșă și tichetelor culturale.

<sup>272</sup> Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează distinct pentru fiecare lună în parte, prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile corespunzător fiecărei luni din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate.



Codul fiscal mai stabilește numeroase excepții, precum și excepții de la excepții, iar rezolvarea practică a problemelor legate de impozitarea salariilor cu impozitul pe salarii și cu contribuțiile sociale se pot rezolva în funcție de situația precisă, după consultarea normelor fiscale, dar și a altor norme care completează regulile specifice.

### 7.2.2. Scurtă descriere a evoluției cotelor de impozitare a salariilor

Cota de impozit pe salarii de 10% este valabilă începând cu 2018, odată cu trecerea majorității contribuțiilor în sarcina angajaților. Până la această dată, s-a aplicat cota unică de 16%, în intervalul 2005-2017 (13 ani de stabilitate!).

Înainte de 2005, impozitul pe salarii se stabilea prin aplicarea unor cote progresive. În 2004, de exemplu (variantea inițială a legii 571/2004), cota cea mai mică era de 18%; pe măsura creșterii veniturilor, cotele deveneau mai mari: 23%, 28%, 34% și, pentru tranșa maximă de venituri, cota ajungea la 40%. Aplicarea acestor cote era provizorie, pentru că, la sfârșitul anului, era necesară o globalizare a veniturilor realizate de aceeași persoană fizică din diverse surse și aplicarea baremului anual progresiv care putea duce la cifre diferite<sup>273</sup>.

În 2002 și 2003 a fost valabilă OG 7/2001 în care găsim tot o impozitare progresivă a veniturilor din salarii, cu baremuri de impozitare stabilite prin ordine ale ministrului finanțelor<sup>274</sup> și în care tranșele de venituri erau actualizate la inflație. Cotele progresive<sup>275</sup> erau tot de 18%, 23%, 28%, 34% și 40%. Aceleași cote au fost valabile – pentru tranșe cu valori diferite, datorită inflației – și în 2000 și 2001 (OG 73/1999).

Înainte de 2000, a fost în vigoare legea 32/1991 privind impozitul pe salarii, prin care s-a introdus inițial un sistem de impozitare progresiv pe tranșe de venituri, cu cote de 6%, 10%, 18%, 22%, 23%, 24%, 25%, 26%, 28%, 31%, 35% și 40%. Cotele au fost modificate de legea 35/1993, devenind 5%, 8%, 14%, 17%, 18%, 19%, 20%, 21%, 22%, 25%, 28%, 32%, 36% și 40%, cu schimbări ale limitelor tranșelor în funcție de inflație și de indexarea salariilor.

**Exemplu:** *Impozitarea salariilor cu un barem de cote progresive, în 2004*<sup>276</sup>. Având în vedere faptul că, în 2004, nu se aplica în România cota unică și că, deci, veniturile trebuiau

<sup>273</sup> Pentru 2004, baremul inițial pentru plățile lunare de impozit s-a aprobat prin OMFP 1848/2003, iar regularizarea s-a făcut conform OMFP 85/2005.

<sup>274</sup> OMFP 1/2002 și OMFP 52/2003, pentru veniturile realizate în 2002; OMFP 192/2004, pentru veniturile realizate în 2003.

<sup>275</sup> Nu trebuie să înțelegem că aplicarea cotei mai mari se făcea la tot venitul. Logica era următoarea: cota mai mare nu se aplica decât părții din venit care depășea limita maximă a tranșei precedente. De exemplu, cota de 40% se aplica doar veniturilor de peste limita tranșei aferente cotei de 34%; la rândul ei, cota de 34% nu se aplica decât veniturilor de peste limita maximă a tranșei pentru care se aplica 28% etc.

<sup>276</sup> Prezentăm acest exemplu și în contextul discuțiilor politice care vizează reintroducerea unui sistem de impozitare în cote progresive.



globalizate, la realizarea de venituri lunare din salarii, impozitul pe salarii calculat și reținut reprezenta o plată anticipată în contul impozitului pe venitul global de stabilit pentru tot anul fiscal. Baremul de impozitare aplicabil veniturilor lunare în vederea determinării plăților anticipate de impozit pe venit în 2004 era următorul<sup>277</sup> (sumele sunt în lei vechi - ROL - denominarea, adică tăierea a patru de zero din coada sumelor - având loc la 1 iulie 2005):

| <b>Venit lunar impozabil<br/>(lei vechi - ROL)</b> | <b>Impozitul lunar (lei vechi - ROL)</b>                        |
|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| până la 2.400.000                                  | .. 18%                                                          |
| 2.400.001 - 5.800.000                              | 432.000 + 23% pentru ceea ce depășește suma de 2.400.000 lei    |
| 5.800.001 - 9.300.000                              | 1.214.000 + 28% pentru ceea ce depășește suma de 5.800.000 lei  |
| 9.300.001 - 13.000.000                             | 2.194.000 + 34% pentru ceea ce depășește suma de 9.300.000 lei  |
| peste 13.000.000                                   | 3.452.000 + 40% pentru ceea ce depășește suma de 13.000.000 lei |

Deducerea personală de bază era, în 2004, de 2.000.000 ROL lunar.

Presupunem că, în luna martie 2004, un angajat cu contract de muncă a realizat un venit brut (Vb) de 7.500.000 ROL și a declarat că avea un copil în întreținere.

Maniera de calcul al salariului net era destul de greoaie, în sensul că se parcurgeau mai multe faze:

- mai întâi, se stabilea un venit net (Vn) egal cu venitul brut minus contribuțiile sociale obligatorii minus 15% din deducerea personală de bază<sup>278</sup>;

- în al doilea pas, se stabilea baza de calcul (Bc) pentru impozitul pe salariu plătit lunar anticipat, ca diferență între venitul net, pe de o parte, și deducerea personală de bază (Dpb) plus deducerea personală suplimentară<sup>279</sup> (Dps), pe de altă parte.

În cazul nostru, calculele, la cotele de contribuții din 2004, se prezintă astfel:

1)  $Vn = 7.500.000 - (9,5\% + 1\% + 6,5\%) \times 7.500.000 - 15\% \times 2.000.000 = 7.500.000 - 1.275.000 - 300.000 = 5.925.000$  ROL;

2)  $Bc = Vn - Dpb - Dps = 5.925.000 - 2.000.000 - 50\% \times 2.000.000 = 2.925.000$  ROL;

3) uitându-ne în baremul de mai sus, observăm că baza noastră de calcul se situează în tranșa a doua de venituri impozabile și că impozitul aferent este egal cu suma fixă aferentă acestei tranșe plus 23% din ceea ce depășește limita de jos a tranșei:  $432.000 + 23\% \times (2.925.000 - 2.400.000) = 432.000 + 120.750 = 552.750$  ROL;

4) suma netă încasată de angajat în luna martie 2004 a fost egală cu venitul brut minus contribuțiile obligatorii minus impozitul =  $7.500.000 - 1.275.000 - 552.750 = 5.672.250$  ROL.

### 7.2.3. Deduceri personale

Deducerile personale reprezintă sume care diminuează baza de calcul a impozitului pe salarii, în funcție de mărimea salariului și de situația personală a titularului salariului (îndeosebi, de numărul de persoane pe care acesta le are în întreținere). Deducerea personală este acordată doar la locul de muncă unde se află funcția de bază.

<sup>277</sup> Conform OMFP 1848/2003.

<sup>278</sup> Această deducere de 15% era considerată deducere cu titlu de cheltuieli profesionale.

<sup>279</sup> Pentru un copil în întreținere, deducerea personală suplimentară era de 50% din cea de bază.



Până în 2022 (inclusiv), venitul brut maxim pentru care se putea acorda deducere personală este de 3.600 lei/lună, deducerile fiind degresive: scad pe măsura creșterii salariului. Sumele fixe aferente diferitelor venituri de până la 3.600 lei, în funcție de numărul de persoane în întreținere (de la fără persoane în întreținere până la 4 și peste), se stabileau explicit de Codul fiscal. Se putea propune și un algoritm care aproxima destul de bine deducerea: o creștere de 50 de lei a venitului ducea la o scădere cu 15 lei a deducerii personale și, având în vedere sumele maxime ale deducerilor, se putea reconstitui cu ușurință valoarea atribuită unui salariu anume. Deducerile maxime erau: 510 lei (pentru angajații fără persoane în întreținere), 670 lei (o persoană în întreținere), 830 lei (două persoane în întreținere), 990 lei (trei persoane în întreținere), 1.310 lei (patru sau mai multe persoane în întreținere). Aceste sume au fost valabile începând cu ianuarie 2018 (cinci ani de stabilitate, în ciuda modificărilor semnificative ale salariului minim).

În 2016 și în 2017, limita maximă era de 3.000 lei, iar sumele maxime acordate în funcție de numărul de persoane în întreținere erau de 300 lei, 400 lei, 500 lei, 600 lei și 800 lei. Sistemul de degresivitate consta în aplicarea unei formule propuse prin ordin al ministrului finanțelor publice<sup>280</sup>.

Din 2005 (o dată cu introducerea cotei unice) până în 2015, inclusiv, limita maximă era tot de 3.000 lei, dar sumele maxime acordate ca deducere personală se limitau la 250 lei, 350 lei, 450 lei, 550 lei și 650 lei.

Până în 2004, veniturile persoanelor fizice se impozitau după globalizare, adică după adunarea veniturilor din mai multe surse în vederea identificării tranșei de impozitare, așa încât deducerile personale se acordau anual, dar era și un sistem aplicabil lunar, pentru veniturile din salarii și asimilate.

**Începând cu 2023**, OG 16/2022 face să apară modificări importante în acordarea deducerilor personale. Prima modificare constă în reintroducerea unei distincții între deducerea personală de bază și deducerea personală suplimentară. A doua schimbare constă în stabilirea unei limite maxime variabile a venitului brut lunar până la care se poate beneficia de deducere; variația acestei limite este dată de mărimea salariul minim brut<sup>281</sup> valabil în luna realizării veniturilor salariale, la locul unde se află funcția de bază. Astfel, venitul până la care se poate beneficia de deducere este egal cu salariul minim brut plus 2.000 lei. Persoanele cu venituri mai mici decât limita maximă amintită beneficiază de o deducere personală procentuală. Procentul de deducere se schimbă (scade cu 0,50 puncte procentuale) la fiecare creștere cu 50 lei a salariului și depinde de numărul de persoane în întreținere. Cotele (maxime) de deducere personală de bază, valabile pentru un venit egal cu salariul minim sunt de 20% (pentru salariații fără persoane în întreținere), 25%

<sup>280</sup> OMFP 52/2016.

<sup>281</sup> În situația în care, în cursul aceleiași luni, se utilizează mai multe valori ale salariului minim brut pe țară, se ia în calcul valoarea cea mai mică a salariului minim brut pe țară.



(o persoană în întreținere) 30% (două persoane în întreținere), 35% (trei persoane în întreținere), 45% (patru sau mai multe persoane în întreținere).

Deducerile personale suplimentare propuse începând cu 2023 țin cont de vârsta persoanei care obține venitul și de copii pe care îi are în întreținere. Astfel, se acordă:

- o deducere de 15% din salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată pentru persoanele fizice cu vârsta de până la 26 de ani, care realizează venituri din salarii al căror nivel este de până la nivelul salariului minim + 2.000 lei;
- o deducere de 100 de lei lunar pentru fiecare copil cu vârsta de până la 18 ani, dacă acesta este înscris într-o unitate de învățământ, părintelui care realizează venituri din salarii, indiferent de nivelul acestora.

#### 7.2.4. Calculul și reținerea impozitului pe salarii

Documentul principal care justifică stabilirea și înregistrarea impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale aferente îl reprezintă statul de salarii. Calculele se fac individual, pentru fiecare angajat în parte, în timp ce statele se pot grupa pe formații de lucru ori după alte criterii stabilite de entitate.

**Exemplu:** Considerăm o situație extrem de simplă, în care firma are cinci persoane pe statul de salarii, patru dintre ele având funcția de bază în entitate, în timp ce a cincea persoană lucrează cu o fracțiune de normă, fiind cu baza în altă parte (unde are contract de muncă cu normă întreagă<sup>282</sup>). În luna aprilie 2026, veniturile brute realizate de cele cinci persoane se prezintă astfel:

| <i>Nume</i>   | <i>Persoane în întreținere</i>              | <i>Venit brut lunar (VBL) în aprilie 2026</i>                                                           |
|---------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Salariat A    | 1 copil școlarizat, sub 18 ani              | venit realizat 4.295, salariu de bază 4.050 lei (i se scade baza de calcul cu 300 lei)                  |
| Salariat B    | 2, copii școlarizați, sub 18 ani            | venit realizat 4.375, salariu de bază 4.050 lei (nu beneficiază de scăderea bazei de calcul cu 300 lei) |
| Salariat C    | 3, din care 2 copii școlarizați, sub 18 ani | venit realizat 6.990, salariu de bază 6.100 lei                                                         |
| Salariat D    | 6, din care 4 copii școlarizați, sub 18 ani | venit realizat 4.680, salariu de bază 4.050                                                             |
| Colaborator E | -                                           | 500                                                                                                     |

În vederea stabilirii impozitului pe salarii, calculăm contribuțiile sociale individuale și identificăm deducerea personală, dacă este cazul. Prezintă aceste calcule în tabelul care urmează:

<sup>282</sup> Colaboratorul E trebuie să aducă o dovadă a faptului că lucrează în altă parte, dovadă din care să rezulte că numărul cumulat de ore pe zi este egal sau mai mare cu 8, altfel, angajatorul fiind nevoit să suporte contribuțiile sociale la nivelul salariului minim pe economice (regula a fost reintrodusă de la 1 august 2022).



| <b>Salariat</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>rd.1</b>             | <b>A</b> | <b>B</b> | <b>C</b> | <b>D</b> | <b>E</b> | <b>Total</b>  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|---------------|
| <b>Venit brut lunar</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <b>rd.2</b>             | 4.295    | 4.375    | 6.990    | 4.680    | 500      | <b>20.840</b> |
| <b>Contribuții sociale,</b>                                                                                                                                                                                                                                                                               |                         |          |          |          |          |          |               |
| - CASS 10%                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>rd.3</b>             | 400      | 438      | 699      | 468      | 50       | <b>2.055</b>  |
| - CAS 25%                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>rd.4</b>             | 999      | 1.094    | 1.748    | 1.170    | 125      | <b>5.136</b>  |
| <b>Procent deducere personală*</b>                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>rd.5</b>             | 22,5     | 26,5     | 0        | 38,5     | -        | -             |
| <b>Valoare deducere personală</b>                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>rd.6</b>             | 911      | 1.073    | 0        | 1.559    | -        | -             |
| <b>Deducere suplimentară **</b>                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>rd.7</b>             | 100      | 200      | 200      | 400      | -        | -             |
| <b>Deducere de 300, lei, dacă este cazul***</b>                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>rd.8</b>             | 300      | -        | -        | -        | -        | -             |
| <b>Bază de calcul impozit</b>                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>rd.9=2-3-4-6-7-8</b> | 1.585    | 1.570    | 4.343    | 1.083    | 325      | <b>8.905</b>  |
| <b>Impozit calculat 10%</b>                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>rd.10=10% x9</b>     | 159      | 157      | 434      | 108      | 33       | <b>891</b>    |
| <b>Salariu net</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>rd.11=2-3-4-10</b>   | 2.737    | 2.686    | 4.109    | 2.934    | 292      | <b>12.758</b> |
| * Din tabelul furnizat de Codul fiscal, la art. 77, al. 4; procentul se aplică salariului minim pe economie.<br>**** 100 lei x numărul de copii sub 18 ani, înscriși într-o unitate de învățământ (art. 77, al. 10, lit. b din Codul fiscal).<br>*** Conform art. III din OUG 89/2025, aplicabil în 2026. |                         |          |          |          |          |          |               |

Pentru contabilizarea acestui extras din statul de salarii, considerăm că toți angajații lucrează în condiții normale (adică nu avem CAS datorat de angajator) și că plata salariului se face într-o singură tranșă pe lună (nu se practică mecanismul avansurilor chenzinale).

Calculăm, de asemenea  $CAM = 2,25\% \times (20.840 - 1 \times 300) = 462$  lei. Contabilizarea se poate prezenta astfel (la 30 aprilie 2026):

- salariile brute:

|     |   |     |        |  |        |  |
|-----|---|-----|--------|--|--------|--|
| 641 | = | 421 | 20.840 |  | 20.840 |  |
|-----|---|-----|--------|--|--------|--|

- contribuția asiguratorie pentru muncă:

|     |   |     |     |  |     |  |
|-----|---|-----|-----|--|-----|--|
| 646 | = | 436 | 462 |  | 462 |  |
|-----|---|-----|-----|--|-----|--|

- reținerea contribuțiilor și a impozitului pe salarii:

|     |   |      |       |  |       |  |
|-----|---|------|-------|--|-------|--|
| 421 | = | %    | 8.082 |  | -     |  |
|     |   | 4315 |       |  | 5.136 |  |
|     |   | 4316 |       |  | 2.055 |  |
|     |   | 444  |       |  | 891   |  |

Suma netă rămasă de plată angajaților este de 12.759 lei, ceea ce reprezintă 61,22% din venitul brut cumulat al celor cinci salariați; ponderile individuale ale netului în brut sunt ușor diferite, în funcție de nivelul deducerilor personale de care beneficiază fiecare, de la un minim de 58,40%, pentru salariatul E<sup>283</sup>, până la un maxim de 63,73% pentru angajatul A (beneficiar al celei mai mari deduceri personale și al deducerii de 300 lei).

Plata efectivă a salariilor se va face în mai 2026; dacă firma se califică pentru plata lunară a obligațiilor sociale și fiscale privind salariile, atunci CAS, CASS și impozitul se plătesc până pe 25 mai 2026; dacă, dimpotrivă, firma se încadrează în categoria celor care plătesc trimestrial obligațiile sociale și fiscale, atunci viramentul obligațiilor pe aprilie va avea loc până pe 25 iunie 2026, odată cu obligațiile pe mai și pe iunie.

### 7.2.5. Salarii plătite parțial în natură

Salariul este, de regulă, plătit în bani. Totuși, angajatorul poate să le ofere salariaților săi și bunuri, mai ales dacă le produce. Poate fi vorba de produse alimentare de toate felurilor, de băuturi ori alte bunuri care se pot acorda sistematic sau ocazional angajaților. Fiind avantaje în natură, contravaloarea acestor bunuri – cu unele excepții – se consideră a fi un supliment de remunerație și se impozitează ca atare.

**Exemplu:** Firma produce, printre altele, pâine. Conform înțelegerii cu angajații, fiecare dintre aceștia are dreptul la 2 pâini pe zi. În luna mai 2026, firma a avut 250 de angajați și fiecare a lucrat, în medie, 21 zile. Pâinile acordate salariaților sunt evaluate la un preț inclusiv TVA de 4,9 lei/buc., iar costul unitar mediu este de 3,1 lei/buc. Salariații primesc pâinile în fiecare zi, semnând de primire pe o listă. Contabilizarea acordării bunurilor către salariați se poate face prin a le considera un fel de avansuri, adică vom folosi contul 425. Înregistrările pe baza centralizatoarelor listelor semnate de angajați se pot prezenta astfel:

- avansul acordat salariaților:  $250 \text{ salariați} \times 21 \text{ zile} \times 2 \text{ pâini} \times 4,9 \text{ lei/buc} = 51.450 \text{ lei}$ , din care TVA  $51.450 \times 11/111 = 5.098,65 \text{ lei}$ :

|     |   |      |           |           |
|-----|---|------|-----------|-----------|
| 425 | = | %    | 51.450,00 | -         |
|     |   | 701  |           | 46.351,35 |
|     |   | 4427 |           | 5.098,65  |

- descărcarea gestiunii:  $250 \times 21 \times 2 \times 3,1 = 32.550 \text{ lei}$ :

|     |   |     |           |           |
|-----|---|-----|-----------|-----------|
| 711 | = | 345 | 32.550,00 | 32.550,00 |
|-----|---|-----|-----------|-----------|

La sfârșitul lunii, pe statul de salarii, fiecărui angajat i se va adăuga la venitul impozabil, suma aferentă bunurilor primite în cursul lunii. În medie, va fi vorba de  $21 \times 2 \times 4,9 = 205,80 \text{ lei}$ .

<sup>283</sup> În fapt, în lipsa deducerilor personale și a unor elemente neimpozabile, scutite ori cărora li se aplică doar impozitul pe salarii, ponderea netului din brut este de 58,5%. În exemplul nostru, avem 58,4% datorită rotunjirii la leul cel mai apropiat a sumelor rezultate din aplicarea procentelor.



### 7.2.6. Salarii și venituri asimilate salariilor scutite de impozit sau neimpozabile

Codul fiscal distinge între două categorii de venituri ce pot fi realizate de persoanele fizice și care nu se impozitează: scutiri generale de la impozitul pe salarii și salarii și asimilate considerate venituri neimpozabile.

#### 7.2.6.1. Venituri scutite de impozit

În categoria scutirilor, reținem de la art. 60 al Codului fiscal, doar veniturile din salarii scutite. Acestea se referă la:

- salariile realizate de persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat<sup>284</sup>;
- salariile realizate ca urmare a desfășurării activității de cercetare-dezvoltare și inovare<sup>285</sup> (contribuțiile sociale se plătesc integral).

Pentru stimularea dezvoltării unor sectoare sau pentru atragerea de forță de muncă în domenii sensibile, regulile fiscale au prevăzut scutiri de impozit pe venit, pe perioade diferite și în condiții specifice, în cazul salariilor plătite angajaților din domenii precum:

- activitatea de creare de programe pentru calculator, între 1 iulie 2001 și 31 decembrie 2024;
- sectorul construcțiilor, între 2019 și 2024;
- activități sezoniere, între 2018 și 2022;
- sectorul agro-alimentar, între 2022 și 2024.

În cazul activităților de construcții și din sectorul agricol și agroalimentar, scutirea de impozit pe salarii era însoțită de scutirea de la plata contribuției la asigurările de sănătate și de reducerea cotei de CAS de la 25% la 21,25%.

#### 7.2.6.2. Venituri neimpozabile din salarii și asimilate

Veniturile neimpozabile din salarii și asimilate lor sunt stabilite de Codul fiscal la art. 76, al. 4. Reținem dintre acestea următoarele:

- ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru dispozitive medicale, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, veniturile reprezentând cadouri în bani și/sau în natură, inclusiv tichete cadou, oferite salariaților, cât și cele oferite pentru copiii minori ai acestora<sup>286</sup>, contravaloarea

<sup>284</sup> Aceste persoane beneficiază de scutiri și pentru alte categorii de venituri decât salariile.

<sup>285</sup> Scutirea este valabilă începând cu veniturile aferente lunii august 2016 (a fost introdusă prin OUG 32/2016).

<sup>286</sup> Cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori salariaților, cât și cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite salariaților cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea acestora



- transportului la și de la locul de muncă al salariatului, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă;
- contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi privind sănătatea și securitatea în muncă, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;
  - contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, atunci când nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei;
  - indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate personalului din instituțiile publice;
  - sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv, inclusiv din activități dependente desfășurate la bordul navelor și aeronavelor operate în trafic internațional<sup>287</sup>;
  - cheltuielile efectuate de angajatori/plătitori pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților;
  - costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;
  - avantajele sub forma dreptului la *stock options plan*, la momentul acordării și la momentul exercitării acestora;
  - avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cota de 50% conform regulilor privind impozitul pe profit și TVA;
  - avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, aflate în proprietatea sau folosința persoanelor juridice ce aplică regimul de impozitare al microîntreprinderilor;

pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 300 lei (această limită este valabilă începând cu 2022; până la această dată, limita era de 150 lei).

<sup>287</sup> Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere;



- avantajele în natură acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a ocupării unor funcții considerate de către angajator/plătitor esențiale pentru desfășurarea activității și care se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate în care nu au acces persoane din exterior, pentru o perioadă stabilită de angajator/plătitor, în cazul instituirii stării de asediu, de urgență sau de alertă.

Pentru veniturile din salarii realizate începând cu luna ianuarie 2023, se aduc (prin OG 16/2022) unele limitări ale veniturilor din salarii și asimilate considerate neimpozabile. Astfel, se introduce un plafon lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat, plafon în limita căruia trebuie să se încadreze venituri neimpozabile precum:

- prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate potrivit legii, altele decât cele prevăzute în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- contravaloarea hranei acordate de către angajator pentru angajații proprii, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern, în limita valorii maxime, potrivit legii, a unui tichet de masă/persoană/zi, prevăzută la data acordării<sup>288</sup>; aceste prevederile nu sunt aplicabile angajaților beneficiari de tichete de masă;
- cazarea și contravaloarea chiriei pentru spațiile de cazare/de locuit puse de către angajatori la dispoziția angajaților proprii, persoane fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern, în limita unui plafon neimpozabil de 20% din salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată/lună/persoană;
- contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru angajații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, regulamentul intern, sau primite în baza unor legi speciale și/sau finanțate din buget, în limita unui plafon anual, pentru fiecare angajat, reprezentând nivelul unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate;
- contribuțiile la un fond de pensii facultative, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

<sup>288</sup> La stabilirea plafonului lunar neimpozabil nu se iau în calcul numărul de zile din luna în care persoana fizică desfășoară activitate în regim de telemuncă sau muncă la domiciliu sau se află în concediu de odihnă/medical/delegare.

- contribuțiile la un fond de pensii ocupațional, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
- primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro, pentru fiecare persoană;
- contravaloarea abonamentelor suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita echivalentului în lei a 100 euro anual pentru fiecare persoană, pentru dreptul de a utiliza facilitățile sportive, în vederea practicării sportului și educației fizice cu scop de întreținere, profilactic sau terapeutic;
- sumele suportate de către angajator pentru plasarea copiilor angajaților proprii în unități de educație timpurie, în limita stabilită de acesta, dar nu mai mult de 1.500 lei/lună pentru fiecare copil;
- diferența favorabilă dintre dobânda preferențială stabilită prin negociere și dobânda practică pe piață, pentru credite și depozite;
- avantajele primite în bani și în natură, imputate salariatului în cauză.

Ordinea în care veniturile de mai sus se includ în plafonul lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat se stabilește de angajator.



## Bibliografie selectivă

- Bâtcă-Dumitru, C. G. (2020), *Contabilitatea operațiunilor de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare*, ediția a doua revizuită, Editura CECAR, București.
- Bâtcă-Dumitru, C. G., Calu, D. A., Ponorică, A. G. (2019), *Contabilitate managerială*, ediția a III-a, revizuită, Editura CECCAR, București.
- Bâtcă-Dumitru, C. G., Sahlian, D. N., Irimescu, A. M. (2020), *Contabilitate și raportare financiară*, ediția a III-a revizuită, Editura CECCAR, București.
- Bența, A., Bența, M., Croitoru, R. (2017), *Tratat de contabilitate practică – Contabilitate aplicată*, Editura C. H. Beck, București.
- Bența, A., Bența, M., Pătroi, D. (2017), *Culegere de spețe fiscale*, Editura C. H. Beck, București.
- Berheci, M. (2010), *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*, Editura CECCAR, București.
- Bunget, O. C. (2005), *Contabilitatea românească între reformă și convergență*, Editura Economică, București.
- Calu, D. A. (2005), *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, București.
- Carp, M. (2013), *Impactul politicii de finanțare asupra dezvoltării durabile a întreprinderii – o abordare financiar-contabilă*, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași, Iași.
- Cuzdriorean, D.D, Albu C.N, Albu N. (2012), The relationship between accounting and taxation – the Romanian accounting environment, *University of Oradea, Faculty of Economics Annals of Faculty of Economics*, no. 1, pp. 894-900.
- Dhaliwal, D. S., Gaertner, F. B., Lee, H. S. G., Trezevant, R. (2015), Historical cost, inflation, and the US corporate tax burden, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 34, no. 5, pp. 467-489.
- Dicu, R. (2015), *Dimensiuni contabile și financiare ale capitalului*, Editura Tehnopress, Iași.
- Feleagă, L., Feleagă, N. (2007), *Contabilitate financiară – o abordare europeană și internațională*, volumele 1 și 2, ediția a doua, Editura Economică, București.
- Feleagă, N. (1995), *Sisteme contabile comparate*, Editura Economică, București.
- Feleagă, N. -coord. – (1996), *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, București.
- Feleagă, N., Malciu, L., Bunea, Ș. (2002), *Bazele contabilității*, Editura Economică, București.

- Georgescu, I. E., Istrate, C., Păvăloaia, L., Mardiros, D. N., Dicu, R. M., Carp, M., Afrăsinei, M. B. (2020), *Bazele contabilității întreprinderii*, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași.
- Georgescu, I. E.; Istrate, C., Huian, M. C., Afrăsinei, M. B. (2019), *Reorganizarea societăților - abordări contabile și juridice*, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași.
- Hoffman, M. J. R., McKenzie, K. S. (2009), Must LIFO go o make way for IFRS?, *The Tax Adviser*, vol. 40, no. 3, pp. 156-161.
- Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I. E., Istrate, C., Păvăloaia, L., Dicu, R. (2017), *Introducere în contabilitate – concepte și aplicații*, ediția a șasea revăzută și completată, Editura Tipomoldova, Iași.
- Istrate, C. (2011). Evolutions in the accounting – taxation (dis)connection in Romania, after 1990, *Review of Economics and business studies – REBS*, vol. IV. No. 2, pp. 43-61.
- Istrate, C. (2000), *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*, ediția a doua, Editura Polirom, Iași.
- Istrate, C. (2002), *Introducere în contabilitate*, Editura Politom, Iași.
- Istrate, C. (2016), *Contabilitate și raportări financiare, individuale și consolidate*, Editura Polirom, Iași.
- Istrate, C. (2017), Despre evoluția regulilor contabile și fiscale românești privind contractele de leasing, *Tax Magazine*, nr. 8.
- Istrate, C. (2019), Revaluation and the tax on buildings in Romania, în volumul *European Union Financial Regulation and Administrative Area* (eds. Mihaela Tofan, Irina Bilan, Elena Cigu ), Iași, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași, pp. 687-704.
- Istrate, C. (2025), *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, ediția a treia revăzută și adăugită, Evrika Publishing, București.
- Istrate, C. (2021b). A Measure of Tax Burden for the Companies Listed on the AeRo Segment of the Bucharest Stock Exchange. *Audit Financiar*, XIX(1/161) : 172-190.
- Istrate, C. (2022), *Une mesure de la charge fiscale des firmes roumaines cotées sur le marché réglementé*, lucrare prezentată la 43ème congrès de l'AFC, 24-25 mai 2022, Bordeaux.
- Lamb, M., Nobes, C., Roberts, A. (1998). International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research*, 28 (3): 173-18.
- Lazăr, S. (2013). Effective corporate taxation in Romania. *Eastern European Economics* 51 (4): 50-83
- Lazăr, S., Istrate, C. (2018), Corporate tax-mix and firm performance. A comprehensive assessment for Romanian listed companies, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, vol. 31, no. 1, pp. 1258-1272.
- Mardiros, D. N., Scortescu, F.I., Aevoae, G. M. (2022), *Contabilitatea persoanelor juridice fără scop lucrativ*, Editura Economică, București.
- Matiș, D., Pop, A. – coordonatori – (2010), *Contabilitate financiară*, ediția a 3-a, Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.



- Mironiuc, M. (2012), *Fundamentele științifice ale gestiunii financiar-contabile a întreprinderii*, ediția a doua, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași.
- Morariu, A., Radu, G., Păunescu, M. (2005), *Contabilitate și fiscalitate în dezvoltarea firmei*, Editura Ex Ponto, Constanța.
- Nobes, C. (1992), *International Classification of Financial Reporting*, Routledge, London.
- Nobes, C. (1998), "Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting, *Abacus*, vol. 34, no. 2, pp. 162-187.
- Nobes, C. Schwenke, H. R., Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption, *European Accounting Review*, volume 15, issue 1, 2006, pp. 63-87.
- Petriș, R. (1988), *Contabilitate generală*, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași.
- Pop, I., Szilveszter F., Dan, D. C. (2013), Relationship between accounting and taxation in Romania: a behavioral analysis, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 15, no. 1, pp. 81-91.
- Popa, A. F., Bătcă-Dumitru, C. G., Matic, L. M., Nișulescu-Ashrafzadeh, I., Ștefănescu, A., Tiron-Tudor, A. (2019), *Contabilitatea altor tipuri de entități*, ediția a II-a, revizuită, Editura CECCAR, București.
- PwC, World Bank Group (2020). Paying taxes 2020. The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies. Disponibil la adresa <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf>, consultat pe 30 noiembrie 2021.
- Raffournier, B. (2018), *Théorie de la comptabilité financière*, Economica Paris.
- Ristea, M. (1998), *Contabilitatea între fiscal și gestionar*, Editura Tribuna Economică, București.
- Robu, I. B. (2021), *Calitatea informației financiare – fundamentări contabile, modelări econometrice și analize statistice*, Editura Performantica, Iași.
- Săcărin, M. (2018), *Contabilitatea și fiscalitatea reorganizării și lichidării societăților*, Editura CECCAR, București.
- Stoian, A. (1997), *Contabilitatea și fiscalitatea societăților comerciale*, Editura Infomedica, București.
- Tofan, M. (2024), *Drept fiscal*, editura C. H. Beck, București
- Toma, C. (2018), *Contabilitate financiară*, ediția a treia, revizuită și adăugită, Editura Tipo Moldova, Iași.

## Anexa

**Anexa 1 – Planul de conturi general, preluat din OMFP 1802/2014, completat și modificat până în luna martie 2026**

### CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

#### 10. Capital și rezerve

##### 101. Capital

- 1011. Capital subscris nevărsat (P)
- 1012. Capital subscris vărsat (P)
- 1015. Patrimoniul regiei (P)
- 1016. Patrimoniul public (P)
- 1017. Patrimoniul privat (P)
- 1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)

##### 103. Alte elemente de capitaluri proprii

- 1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină (A/P)
- 1038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii (A/P)

##### 104. Prime de capital

- 1041. Prime de emisiune (P)
- 1042. Prime de fuziune/divizare (P)
- 1043. Prime de aport (P)
- 1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

##### 105. Rezerve din reevaluare (P)

##### 106. Rezerve

- 1061. Rezerve legale (P)
- 1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
- 1068. Alte rezerve (P)

##### 107. Diferențe de curs valutar din conversie (A/P)

##### 108. Interese care nu controlează

- 1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar (A/P)
- 1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii (A/P)

##### 109. Acțiuni proprii

- 1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)
- 1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)
- 1095. Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă (A)

#### 11. Rezultatul reportat

##### 117. Rezultatul reportat



- 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
- 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 (A/P)
- 1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (A/P)
- 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
- 1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
- 1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (A/P)

## 12. Rezultatul exercițiului financiar

- 121. Profit sau pierdere (A/P)
- 129. Repartizarea profitului (A)

## 14. Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea, cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

- 141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
  - 1411. Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
  - 1412. Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
  - 1491. Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)
  - 1495. Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute (A)
  - 1496. Pierderi rezultate din reorganizări de societăți, corespunzătoare activului net negativ al societății absorbite (A)
  - 1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

## 15. Provizioane

- 151. Provizioane
  - 1511. Provizioane pentru litigii (P)
  - 1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
  - 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)
  - 1514. Provizioane pentru restructurare (P)
  - 1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)
  - 1516. Provizioane pentru impozite (P)
  - 1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă (P)
  - 1518. Alte provizioane (P)

## 16. Împrumuturi și datorii asimilate

- 161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
  - 1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
  - 1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
  - 1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
  - 1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
- 162. Credite bancare pe termen lung
  - 1621. Credite bancare pe termen lung (P)

- 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
- 1623. Credite externe guvernamentale (P)
- 1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
- 1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
- 1626. Credite de la trezoreria statului (P)
- 1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
- 166. Datorii care privesc imobilizările financiare
  - 1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
  - 1663. Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
- 167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)
- 168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
  - 1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
  - 1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
  - 1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
  - 1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
  - 1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)
- 169. Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii
  - 1691. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)
  - 1692. Prime privind rambursarea altor datorii (A)

## CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

### 20. Imobilizări necorporale

- 201. Cheltuieli de constituire (A)
- 203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
- 205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)
- 206. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)
- 207. Fond comercial
  - 2071. Fond comercial pozitiv (A)
  - 2075. Fond comercial negativ (P)
- 208. Alte imobilizări necorporale (A)

### 21. Imobilizări corporale

- 211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)
  - 2111. Terenuri
  - 2112. Amenajări de terenuri
- 212. Construcții (A)
- 213. Instalații tehnice și mijloace de transport
  - 2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)
  - 2132. Aparat și instalații de măsurare, control și reglare (A)
  - 2133. Mijloace de transport (A)
- 214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (A)
- 215. Investiții imobiliare (A)
- 216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)



217. Active biologice productive (A)

## 22. Imobilizări corporale în curs de aprovizionare

- 223. Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare (A)
- 224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare (A)
- 227. Active biologice productive în curs de aprovizionare (A)

## 23. Imobilizări în curs

- 231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)
- 235. Investiții imobiliare în curs de execuție (A)

## 26. Imobilizări financiare

- 261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
- 262. Acțiuni deținute la entități asociate (A)
- 263. Acțiuni deținute la entități controlate în comun (A)
- 264. Titluri puse în echivalență (A)
- 265. Alte titluri imobilizate (A)
- 266. Certificate verzi amânate (A)
- 267. Creanțe imobilizate
  - 2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate (A)
  - 2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate (A)
  - 2673. Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)
  - 2674. Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)
  - 2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
  - 2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
  - 2677. Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți (A)
  - 2678. Alte creanțe imobilizate (A)
  - 2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
- 269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
  - 2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
  - 2692. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate (P)
  - 2693. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun (P)
  - 2695. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)

## 28. Amortizări privind imobilizările

- 280. Amortizări privind imobilizările necorporale
  - 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
  - 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
  - 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
  - 2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
  - 2807. Amortizarea fondului comercial (P)
  - 2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
- 281. Amortizări privind imobilizările corporale

- 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
- 2812. Amortizarea construcțiilor (P)
- 2813. Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)
- 2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
- 2815. Amortizarea investițiilor imobiliare (P)
- 2816. Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
- 2817. Amortizarea activelor biologice productive (P)

## 29. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

- 290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
  - 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
  - 2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
  - 2906. Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
  - 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
- 291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
  - 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri (P)
  - 2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)
  - 2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)
  - 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
  - 2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare (P)
  - 2916. Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
  - 2917. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive (P)
- 293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
  - 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
  - 2935. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție (P)
- 296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
  - 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
  - 2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun (P)
  - 2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
  - 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile afiliate (P)
  - 2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
  - 2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
  - 2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

## CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI și PRODUCTIE în CURS DE EXECUȚIE

### 30. Stocuri de materii prime și materiale

- 301. Materii prime (A)
- 302. Materiale consumabile
  - 3021. Materiale auxiliare (A)



- 3022. Combustibili (A)
- 3023. Materiale pentru ambalat (A)
- 3024. Piese de schimb (A)
- 3025. Semințe și materiale de plantat (A)
- 3026. Furaje (A)
- 3028. Alte materiale consumabile (A)
- 303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
- 308. Diferențe de preț la materii prime și materiale (A/P)

### **32. Stocuri în curs de aprovizionare**

- 321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)
- 322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)
- 323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)
- 326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare (A)
- 327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)
- 328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)

### **33. Producție în curs de execuție**

- 331. Produse în curs de execuție (A)
- 332. Servicii în curs de execuție (A)

### **34. Produse**

- 341. Semifabricate (A)
- 345. Produse finite (A)
- 346. Produse reziduale (A)
- 347. Produse agricole (A)
- 348. Diferențe de preț la produse (A/P)

### **35. Stocuri aflate la terți**

- 351. Materii și materiale aflate la terți (A)
- 354. Produse aflate la terți (A)
- 356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terți (A)
- 357. Mărfuri aflate la terți (A)
- 358. Ambalaje aflate la terți (A)

### **36. Active biologice de natura stocurilor**

- 361. Active biologice de natura stocurilor (A)
- 368. Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor (A/P)

### **37. Mărfuri**

- 371. Mărfuri (A)
- 378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)

### **38. Ambalaje**

- 381. Ambalaje (A)

388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)

**39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție**

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)

392. Ajustări pentru deprecierea materialelor

3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)

3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)

393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)

394. Ajustări pentru deprecierea produselor

3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)

3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)

3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)

3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole (P)

395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți

3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)

3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)

3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)

3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)

3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți (P)

3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți (P)

3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)

3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)

396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor (P)

397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)

398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

**CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI**

**40. Furnizori și conturi asimilate**

401. Furnizori (P)

403. Efecte de plătit (P)

404. Furnizori de imobilizări (P)

405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)

408. Furnizori - facturi nesosite (P)

409. Furnizori - debitori

4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)

4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii (A)

4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)

4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

**41. Clienți și conturi asimilate**

411. Clienți

4111. Clienți (A)

4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)

413. Efecte de primit de la clienți (A)



418. Clienți - facturi de întocmit (A)

419. Clienți - creditori (P)

#### **42. Personal și conturi asimilate**

421. Personal - salarii datorate (P)

423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)

424. Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)

425. Avansuri acordate personalului (A)

426. Drepturi de personal neridicate (P)

427. Rețineri din salarii datorate terților (P)

428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul

4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)

4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)

#### **43. Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate**

431. Asigurări sociale

4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)

4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)

4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)

4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)

4315. Contribuția de asigurări sociale (P)

4316. Contribuția de asigurări sociale de sănătate (P)

4318. Alte contribuții pentru asigurările sociale de sănătate

436. Contribuția asiguratorie pentru muncă (P)

437. Ajutor de șomaj

4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)

4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)

438. Alte datorii și creanțe sociale

4381. Alte datorii sociale (P)

4382. Alte creanțe sociale (A)

#### **44. Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate**

441. Impozitul pe profit și alte impozite

4411. Impozitul pe profit (P)

4415. Impozitul specific unor activități (P)

4417. Impozitul pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri (P)

4418. Impozitul pe venit (P)

442. Taxa pe valoarea adăugată

4423. TVA de plată (P)

4424. TVA de recuperat (A)

4426. TVA deductibilă (A)

4427. TVA colectată (P)

4428. TVA neexigibilă (A/P)

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)

445. Subvenții

4451. Subvenții guvernamentale (A)

- 4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
- 4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
- 446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
- 447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)
- 448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
- 4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
- 4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)

#### 45. Grup și acționari/asociați

- 451. Decontări între entitățile afiliate
- 4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
- 4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
- 453. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 4531. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate
- 4538. Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A/P)
- 455. Sume datorate acționarilor/asociaților
- 4551. Acționari/Asociați - conturi curente (P)
- 4558. Acționari/Asociați - dobânzi la conturi curente (P)
- 456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
- 457. Dividende de plată (P)
- 458. Decontări din operațiuni în participație
- 4581. Decontări din operațiuni în participație - pasiv (P)
- 4582. Decontări din operațiuni în participație - activ (A)

#### 46. Debitori și creditori diverși

- 461. Debitori diverși (A)
- 462. Creditori diverși (P)
- 463. Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar (A)
- 466. Decontări din operațiuni de fiducie
- 4661. Datorii din operațiuni de fiducie (P)
- 4662. Creanțe din operațiuni de fiducie (A)
- 467. Datorii aferente distribuirilor interimare de dividende (P)

#### 47. Conturi de subvenții, regularizare și asimilate

- 471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
- 472. Venituri înregistrate în avans (P)
- 473. Decontări din operațiuni în curs de clarificare (A/P)
- 475. Subvenții pentru investiții
- 4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
- 4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
- 4753. Donații pentru investiții (P)
- 4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
- 4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
- 478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (P)



#### 48. Decontări în cadrul unității

- 481. Decontări între unitate și subunități (A/P)
- 482. Decontări între subunități (A/P)

#### 49. Ajustări pentru deprecierea creanțelor

- 490. Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
  - 4901. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente cumpărărilor de bunuri de natura stocurilor (P)
  - 4902. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente prestărilor de servicii (P)
  - 4903. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor corporale (P)
  - 4904. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor necorporale (P)
- 491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P)
- 495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (P)
- 496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși (P)

### CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

#### 50. Investiții pe termen scurt

- 501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
- 505. Obligațiuni emise și răscumpărate (A)
- 506. Obligațiuni (A)
- 507. Certificate verzi primite (A)
- 508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
  - 5081. Alte titluri de plasament (A)
  - 5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)
- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
  - 5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
  - 5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)

#### 51. Conturi la bănci

- 511. Valori de încasat
  - 5112. Cecuri de încasat (A)
  - 5113. Efecte de încasat (A)
  - 5114. Efecte remise spre scontare (A)
- 512. Conturi curente la bănci
  - 5121. Conturi la bănci în lei (A)
  - 5124. Conturi la bănci în valută (A)
  - 5125. Sume în curs de decontare (A)
- 518. Dobânzi
  - 5186. Dobânzi de plătit (P)
  - 5187. Dobânzi de încasat (A)
- 519. Credite bancare pe termen scurt
  - 5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
  - 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)
  - 5193. Credite externe guvernamentale (P)

- 5194. Credite externe garantate de stat (P)
- 5195. Credite externe garantate de bănci (P)
- 5196. Credite de la Trezoreria Statului (P)
- 5197. Credite interne garantate de stat (P)
- 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

### 53. Casa

- 531. Casa
  - 5311. Casa în lei (A)
  - 5314. Casa în valută (A)
- 532. Alte valori
  - 5321. Timbre fiscale și poștale (A)
  - 5322. Bilete de tratament și odihnă (A)
  - 5323. Tichete și bilete de călătorie (A)
  - 5328. Alte valori (A)

### 54. Acreditive

- 541. Acreditive
  - 5411. Acreditive în lei (A)
  - 5414. Acreditive în valută (A)
- 542. Avansuri de trezorerie (A)

### 58. Viramente interne

- 581. Viramente interne (A/P)

### 59. Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

- 591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
- 595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate (P)
- 596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)
- 598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

## CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

### 60. Cheltuieli privind stocurile și alte consumuri

- 601. Cheltuieli cu materiile prime
- 602. Cheltuieli cu materialele consumabile
  - 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
  - 6022. Cheltuieli privind combustibilii
  - 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
  - 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
  - 6026. Cheltuieli privind furajele
  - 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
- 604. Cheltuieli privind materialele nestocate



- 605. Cheltuieli privind utilitățile
  - 6051. Cheltuieli privind consumul de energie
  - 6052. Cheltuieli privind consumul de apă
  - 6053. Cheltuieli privind consumul de gaze naturale
  - 6058. Cheltuieli cu alte utilități
- 606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
- 607. Cheltuieli privind mărfurile
- 608. Cheltuieli privind ambalajele
- 609. Reduceri comerciale primite

#### **61. Cheltuieli cu serviciile executate de terți**

- 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
- 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
  - 6121. Cheltuieli cu redevențele
  - 6122. Cheltuieli cu locațiile de gestiune
  - 6123. Cheltuieli cu chiriile
- 613. Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările
- 615. Cheltuieli cu pregătirea personalului
- 616. Cheltuieli aferente drepturilor de proprietate intelectuală
- 617. Cheltuieli de management
- 618. Cheltuieli de consultanță

#### **62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți**

- 621. Cheltuieli cu colaboratorii
- 622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
- 623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
  - 6231. Cheltuieli de protocol
  - 6232. Cheltuieli de reclamă și publicitate
- 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
- 625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
- 626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
- 627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
- 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

#### **63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate**

- 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
  - 6351. Cheltuieli cu impozitul suplimentar pentru sectoarele de activitate specifice

#### **64. Cheltuieli cu personalul**

- 641. Cheltuieli cu salariile personalului
- 642. Cheltuieli cu avantajele în natura și tichetele acordate salariaților
  - 6421. Cheltuieli cu avantajele în natura acordate salariaților
  - 6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților
- 643. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

- 644. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
- 645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
  - 6451. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale
  - 6452. Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
  - 6453. Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
  - 6455. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață
  - 6456. Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative
  - 6457. Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
  - 6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 646. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă
  - 6461. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare salariaților
  - 6462. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare altor persoane decât salariații

#### 65. Alte cheltuieli de exploatare

- 651. Cheltuieli din operațiuni de fiducie
  - 6511. Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei
  - 6512. Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie
  - 6513. Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie
- 652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
- 654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
- 655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale
- 658. Alte cheltuieli de exploatare
  - 6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
  - 6582. Donații acordate
  - 6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital
  - 6584. Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări
  - 6586. Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale
  - 6587. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare
  - 6588. Alte cheltuieli de exploatare

#### 66. Cheltuieli financiare

- 663. Pierderi din creanțe legate de participații
- 664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
  - 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
  - 6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
- 665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
  - 6651. Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută
  - 6652. Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
- 666. Cheltuieli privind dobânzile
- 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668. Alte cheltuieli financiare



## **68. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare**

- 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
  - 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
  - 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
  - 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
  - 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
  - 6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial
  - 6818. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
- 686. Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare
  - 6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
  - 6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
  - 6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
  - 6865. Cheltuieli financiare privind amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat
  - 6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii

## **69. Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite**

- 691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
- 694. Cheltuieli cu impozitul pe profit, respectiv impozitul pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri, rezultat din decontările în cadrul grupului fiscal în domeniul impozitului pe profit
- 695. Cheltuieli cu impozitul specific unor activități
- 697. Cheltuieli cu impozitul pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri
- 698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

## **CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI**

### **70. Cifra de afaceri netă**

- 701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor
- 7015. Venituri din vânzarea produselor finite
- 7017. Venituri din vânzarea produselor agricole
- 7018. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor
- 702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
- 703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
- 704. Venituri din servicii prestate
- 705. Venituri din studii și cercetări
- 706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
- 707. Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708. Venituri din activități diverse
- 709. Reduceri comerciale acordate

**71. Venituri aferente costului producției în curs de execuție**

711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

**72. Venituri din producția de imobilizări**

721. Venituri din producția de imobilizări necorporale

722. Venituri din producția de imobilizări corporale

725. Venituri din producția de investiții imobiliare

**74. Venituri din subvenții de exploatare**

741. Venituri din subvenții de exploatare

7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri

7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale

7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului

7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială

7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare

7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

7419. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

**75. Alte venituri din exploatare**

751. Venituri din operațiuni de fiducie

7511. Venituri ocazionate de constituirea fiduciei

7512. Venituri din derularea operațiunilor de fiducie

7513. Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie

754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși

755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale

758. Alte venituri din exploatare

7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

7582. Venituri din donații primite

7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital

7584. Venituri din subvenții pentru investiții

7586. Venituri reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale

7588. Alte venituri din exploatare

**76. Venituri financiare**

761. Venituri din imobilizări financiare

7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate

7612. Venituri din acțiuni deținute la entități asociate

7613. Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun

7615. Venituri din alte imobilizări financiare

762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt

764. Venituri din investiții financiare cedate

7641. Venituri din imobilizări financiare cedate



- 7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
- 765. Venituri din diferențe de curs valutar
  - 7651. Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută
  - 7652. Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
- 766. Venituri din dobânzi
- 767. Venituri din sconturi obținute
- 768. Alte venituri financiare

#### **78. Venituri din provizioane, amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare**

- 781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
  - 7812. Venituri din provizioane
  - 7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
  - 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
  - 7815. Venituri din fondul comercial negativ
  - 7818. Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
- 786. Venituri financiare din amortizări și ajustări pentru pierdere de valoare
  - 7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
  - 7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante
  - 7865. Venituri financiare din amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat

#### **79. Venituri din impozitul pe profit**

- 794. Venituri din impozitul pe profit, respectiv impozitul pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri, rezultat din decontările în cadrul grupului fiscal în domeniul impozitului pe profit

### **CLASA 8 - CONTURI SPECIALE**

#### **80. Conturi în afara bilanțului**

- 801. Angajamente acordate
  - 8011. Giruri și garanții acordate
  - 8018. Alte angajamente acordate
- 802. Angajamente primite
  - 8021. Giruri și garanții primite
  - 8028. Alte angajamente primite
- 803. Alte conturi în afara bilanțului
  - 8031. Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare
  - 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
  - 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
  - 8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
  - 8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
  - 8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
  - 8037. Efecte scontate neajunse la scadență
  - 8038. Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare
  - 8039. Alte valori în afara bilanțului

804. Certificate verzi

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență

8051. Dobânzi de plătit

8052. Dobânzi de încasat

806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră

807. Active contingente

808. Datorii contingente

809. Creanțe preluate prin cesionare

## **89. Bilanț**

891. Bilanț de deschidere

892. Bilanț de închidere

## **CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE**

### **90. Decontări interne**

901. Decontări interne privind cheltuielile

902. Decontări interne privind producția obținută

903. Decontări interne privind diferențele de preț

### **92. Conturi de calculație**

921. Cheltuielile activității de bază

922. Cheltuielile activităților auxiliare

923. Cheltuieli indirecte de producție

924. Cheltuieli generale de administrație

925. Cheltuieli de desfacere

### **93. Costul producției**

931. Costul producției obținute

933. Costul producției în curs de execuție



Obiectivele principale ale contabilității și ale raportării financiare sunt de a asigura o bună informare a diverșilor utilizatori cu privire la situația organizației, așa cum rezultă aceasta din cifrele furnizate de conturi. La rândul ei, fiscalitatea are ca obiectiv principal asigurarea colectării de impozite și taxe care să contribuie la acoperirea cheltuielilor publice. Chiar dacă există o diferență majoră de scop între contabilitate și fiscalitate, la nivelul unei firme – în funcție de dimensiunile și de alte caracteristici ale acesteia – este foarte posibil ca îndeplinirea sarcinilor de natură fiscală să cadă în sarcina contabilității. În aceste condiții, contabilii sunt cei mai în măsură să cunoască în detaliu regulile fiscale, să țină evidențe în scop fiscal, să efectueze calcule de impozite și de taxe, să întocmească și să depună declarații fiscale, să răspundă întrebărilor inspectorilor fiscali.

Cartea își propune să descrie și să explice tehnici folosite de contabilitate pentru a se adapta și a face față unei serii de operațiuni fiscale în care este implicată întreprinderea.